Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Alena Nováková

Postavení ručitele v daňovém řízení

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: Doc. JUDr. Hana Marková, CSc.

Katedra: finančního práva a financí

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 28. 2. 2010

„Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených.“

V Praze, dne 28. 2. 2010

……..

Alena Nováková

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí mé diplomové práce Doc. JUDr. Haně Markové, CSc. za cenné připomínky, rady a odborné vedení.

Obsah

ÚVOD 1

1. INSTITUT RUČENÍ OBECNĚJI 2

2. DAŇOVÉ RUČENÍ 5

3. PRÁVNÍ ÚPRAVA POSTAVENÍ RUČITELE PODLE ZÁKONA O SPRÁVĚ DANÍ A POPLATKŮ 6

3.1. Vývoj právní úpravy ručení v daňovém řízení 6

3.2. Předpoklady ručení 7

3.2.1. Zákonné ručení 9

3.2.1.1. Zákonné ručení uložené daňovým předpisem 9

3.2.1.2. Zákonné ručení podle „nedaňových“ zákonů tj. pro všechny typy daňových nedoplatků 12

3.2.2. Upomenutí dlužníka a bezvýslednost vymáhání nedoplatku na dlužníku ... 17

3.3. Výzva ručiteli k úhradě nedoplatku 20

3.4. Oprávnění ručitele podat odvolání proti ručitelské výzvě 21

3.5. Další oprávnění ručitele 33

3.6. Ručitel a řízení o vyměření daně 39

3.7. Ručitel a možnost prominutí daně 41

3.8. Ručitel a povinnost hradit příslušenství nedoplatku 44

3.9. Placení nedoplatku ručitelem 46

3.10. Zánik a přechod ručitelské povinnosti 48

4. PRÁVNÍ ÚPRAVA POSTAVENÍ RUČITELE PODLE DAŇOVÉHO ŘÁDU 50

4.1. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád 50

4.2. Postavení ručitele v daňovém řízení podle daňového řádu 54

4.3. Dobrovolné daňové ručení 55

4.4. Daňový ručitel podle daňového řádu 57

4.5. Odvolání proti ručitelské výzvě 60

4.6. Ručitel a možnost prominutí daně 62

4.7. Ručitel a povinnost hradit příslušenství nedoplatku 62

4.8. Placení nedoplatku ručitelem 63

ZÁVĚR 64

Seznam literatury ……………………………….………………………………..……..……….. 69
Seznam judikatury ……………………………..…………………………..……..…....… 72
Název diplomové práce v anglickém jazyce …………………………………………….………73
Resumé v anglickém jazyce ……………………………………………………………..… 73
Seznam klíčových slov ………………………………………………………….…..… 75

Úvod

Placení daní patří k povinnostem, které se vztahují v podstatě na každého. Daňové řízení, v jehož rámci toto placení probíhá, upravuje již od roku 1993 zákon 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), který je dnes platný ve znění zhruba padesáti novel. Pokud jde o placení daní, nejčastěji se o daňové řízení musíme „zajímat“ resp. jsme ho účastni z pozice daňového subjektu, tedy tehdy, jde-li o naši daňovou povinnost coby poplatníka, event. plátce daně a zákon nám ukládá povinnost daň zaplatit příslušnému správci daně. Subjektem daně je osoba, která je podle zákona povinna daň platit. Takovou fyzickou nebo právnickou osobu nazýváme ***poplatníkem*** daně. Poplatníkem ve smyslu zákona o správě daní a poplatků se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.[1] V řadě případů neodvádí poplatník daň sám, ale tuto povinnost ukládá zákon ještě jiné osobě – daňovému ***plátci***. Plátcem daně se ve smyslu zákona o správě daní a poplatků rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.[2]

Poplatník daně, popřípadě plátce daně jsou tzv. primárními daňovými dlužníky – úhrada daně je jejich vlastní povinností (dluhem). V případě, že daň není ve lhůtě splatnosti zaplacena, správce daně vymáhá případný nedoplatek na daňovém subjektu (dlužníkovi). V určitých případech však může požadovat úhradu nedoplatku nejen u daňového subjektu (primárního dlužníka), ale i od třetí osoby – *ručitele*. Platná právní úprava umožňuje totiž využití tohoto zajišťovacího institutu i v daňovém řízení. Je tedy nutné počítat s tím, že správce daně po nás může vyžadovat úhradu nejen našich vlastních daňových nedoplatků, ale jsme-li v postavení ručitele, pak také i úhradu daňových povinností jiných subjektů. V této souvislosti je nutné upozornit na tu skutečnost, že v daňovém řízení může být takto využito v zásadě pouze ručení, které vzniklo přímo ze zákona, jako důsledek konkrétní zákonem presumované skutečnosti, v zásadě však vzniklé bez ohledu na vůli osoby, která je ručitelem.

Tato práce si klade za cíl podat přehled o vývoji a zejména současném stavu právní úpravy postavení ručitele v daňovém řízení podle dosud platného zákona o správě daní a poplatků a také podle dnes již platného ale dosud neúčinného daňového řádu.

Práce je psána k právnímu stavu platnému k 28. únoru 2010.

[1] § 6 odst. 2 ZSDP

[2] § 6 odst. 3 ZSDP

1. Institut ručení obecněji

Ručení je obecně zajišťovacím institutem k nějakému závazku nebo povinnosti (způsob zajištění závazku, vedlejší závazek, závazek, kterým se ručitel zavazuje věřiteli ať už dobrovolně či ze zákona).[3] Ručení slouží k zajištění pohledávky pro případ, že nebude včas splněna. V tomto případě má věřitel právo požadovat úhradu dluhu nejen po obligačním dlužníkovi, ale vedle toho i od další osoby, která splnění pohledávky zajistila – od ručitele. Ručitel je třetí osoba, odlišná od dlužníka a věřitele, někdy také označována jako tzv. náhradní dlužník. Ručení patří k typickým zajišťovacím prostředkům, které mají ochránit věřitele před neochotou nebo neschopností dlužníka platit závazek. Jde o akcesorický vztah plně závislý na vztahu hlavním. Ručení nemůže mít větší rozsah než je originální povinnost (projev akcesority), je zásadně časově neomezené a zaniká spolu se zánikem hlavní povinnosti. Ručit lze pouze za existující a platné závazky, potažmo platnou daňovou povinnost[4] (výjimka v § 304 odst. 1 obchodního zákoníku platí jen pro obchodněprávní ručení). Jak je poznamenáno i v jednom z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ručení rozhodně není institutem vyskytujícím se pouze v daňovém řízení, naopak ***jde o obecný právní institut*** podrobněji upravený zejména v soukromoprávních předpisech (u nás zejména v občanském zákoníku /§ 546 a násl./ a zákoníku obchodním /§ 303 a násl./). I na úrovni teoretické bylo pak ručení jako právní institut propracováno a formováno spíše teorií soukromoprávní. V odrazu tohoto jsou pak vnímány obecné principy tohoto institutu jako principy obsažené v soukromoprávních úpravách. V souladu s požadavkem jednoty právního řádu je jistě žádoucí, aby obecné principy byly jednotně respektovány v rámci úpravy ručení v jednotlivých právních odvětvích a jejich předpisech, daňové předpisy nevyjímaje. Otázkou ovšem zůstává, která pravidla zakotvená takto např. v úpravě ručení v občanském či obchodním zákoníku lze považovat za výraz obecně platných principů institutu ručení. A dále pak také do jaké míry platí tyto principy bez dalšího skutečně jako obecné či nadodvětvové a kdy je přípustné upravit tyto základní principy pro ručení v jednotlivých oblastech právního řádu odchylně s ohledem např. na specifika dané oblasti.[5] Pro aplikaci i výklad právní úpravy ručení v konkrétním právním odvětví by však jako výchozí a směrná měla vždy platit úprava ručení tak, jak je zakotvená v předpisech tohoto odvětví. Na daňové ručení je třeba zejména pohlížet jako na ručení, jehož znaky lze vykládat pouze v souladu se zákonem (v tomto

[3] Hendrych, D. a kol. *Právnický slovník*. 2 vydání. Praha : C.H. Beck, 2003
[4] Švestka, J., Jehlička, O., Škárová, M., Spáčil, J. *Občanský zákoník. Komentář*. 10. vydání. Praha: C.H.Beck, 2006, s. 968
[5] Kulková, R. *Ručitel v daňovém řízení*. In: Daně a finance, 2006, č. 12, s. 4

případě zákonem č. 337/1992 Sb.) a jeho účelem a dále potom podle obecného charakteru tohoto institutu, resp. právní teorie. Pokud tyto speciální předpisy samy nepřepokládají nebo nepřipouštějí analogické nebo podpůrné použití pravidel zakotvených pro ručení v jiném předpise (včetně například občanského zákoníku), v zásadě se nelze těchto pravidel jiného předpisu dovolávat. Není takto možné automaticky ztotožňovat pravidla pro „daňové" ručení a ručení podle občanského zákoníku. Občanský zákoník není obecným (nadodvětvovým) právním předpisem, jedná se o právní předpis soukromoprávní povahy, jehož účel a předmět úpravy je od daňového řádu odlišný. Toto přiměřeně platí i pro obsah institutů, které oba předpisy upravují. Ručení uplatňované pro oblast daňového práva se takto řídí právní úpravou daňových předpisů. Použití předpisů občanského nebo obchodního práva pro daňové ručení není vyloučeno, daňově právní úprava to však musí připouštět. Nejvyšší správní soud v Brně k této problematice ve svém rozsudku č.j. 6 Afs 4/2004-70 ze dne 25.7.2005 konstatoval, že *povinnosti správce daně v postavení věřitele vymáhajícího daňový nedoplatek na ručiteli se řídí výlučně normami upravujícími postup při správě daní a poplatků; aplikace přepisů práva soukromého by mohla přicházet v úvahu, jen pokud by tak norma upravující správu daní a poplatků výslovně stanovila.*[6] Ručení v daňovém řízení je zvláštním případem ručení – ručení veřejnoprávního typu a je třeba odlišovat je od „běžného" soukromoprávního ručení, ať už podle úpravy v občanském, nebo obchodním zákoníku. Účelem zákona č. 337/1992 Sb., není úprava obchodních či občanských vztahů (tj. vztahů soukromoprávních, kde jsou si subjekty navzájem rovny), ale vztahů státu na straně jedné a daňového poplatníka, příp. třetích osob na straně druhé (tj. vztahů veřejnoprávních, kde stát má vrchnostenské postavení). Charakter těchto vztahů pak také určuje použití a výklad zajišťovacího institutu, kterým je ručení. Cílem právní úpravy v občanském zákoníku je úprava majetkových vztahů fyzických a právnických osob, majetkových vztahů mezi těmito osobami a státem, jakož i vztahy vyplývající z práva na ochranu osob, pokud tyto občanskoprávní vztahy neupravují jiné zákony (§ 1 odst. 2 občanského zákoníku). V občanskoprávních vztazích mají účastníci rovné postavení (§ 2 odst. 2 občanského zákoníku). V podnikatelských vztazích v případě úpravy obchodního zákoníku v duchu obchodněprávních zásad je cílem upravit právně postavení podnikatelů, obchodní závazkové vztahy a některé jiné vztahy s podnikáním související (§ 1 obchodního zákoníku). **Účelem zákona o správě daní a poplatků** je upravit vztahy vznikající v daňovém řízení, kdy stát ze své mocenské pozice vystupuje v situacích, kdy odebírá část majetku fyzickým a právnickým osobám, aniž by se tyto k tomu smluvně a dobrovolně zavázaly. Cíle právních

[6] www. nssoud.cz

úprav se tedy zcela zřetelně liší v samém základu a nelze tedy použít právní úpravu soukromoprávního kodexu na vztahy vznikající ve veřejnoprávním daňovém řízení.[7]

Obecnou charakteristiku, zejména tu, která je společná všem právním úpravám ručení, lze charakterizovat zejména znaky, které musí být neměnné, ať už jde o ručení soukromoprávní či veřejnoprávní, ze smlouvy či ze zákona. Za ***nesporné základní principy ručení***, které charakterizují ručení coby obecný právní institut je možno jistě považovat akcesorickou a subsidiární povahu ručení a dále pak osobní charakter ručení, tedy vazbu na osobu ručitele, nikoli na určitou věc či část majetku. Akcesorita je vázanost ručení na zajištěné pohledávce. Existence pohledávky, kterou ručení zajišťuje, je zásadně podmínkou existence a trvání ručení. Akcesorita se projevuje i v tom, že nelze ručit za povinnost vyšší než je hlavní. Další projevy akcesority se dají spatřovat i v tom, že dlužník může disponovat se závazkem bez součinnosti a souhlasu ručitele. Pokud ručitel uhradí pohledávku, má nárok na subrogační regres od hlavního dlužníka. Akcesorita má vliv i na promlčení nebo na námitky, které ručitel může vznést vůči věřiteli. Shrnout lze, že akcesorita tedy znamená, že ručení je vztah vedlejší ke vztahu hlavnímu a sdílí zásadně jeho osud. Pokud jde o subsidiaritu, tato vyjadřuje skutečnost, že ručení představuje až podpůrný zdroj pro uspokojení pohledávky věřitele. Uspokojení zajištěné pohledávky ručitelem lze vyžadovat teprve tehdy, nebude-li zajištěná pohledávka včas uhrazena (splněna) dlužníkem.[8] Tato vlastnost byla novou právní úpravnou daňového ručení od 1. června 2006 výslovně upravena a ještě více zvýrazněna – upravuje povinnost správce daně, který může ručitele vyzvat až poté, co daň marně vymáhal na daňovém dlužníku (§ 57a odst. 1 ZSDP). Ze subsidiarity a akcesority ručitelského závazku vůči závazku hlavnímu vyplývají i následky zániku a změn závazku hlavního, zásadně zánikem hlavního závazku zaniká také jeho zajištění ručením. Opačný postup by musel být zákonem výslovně upraven a musel by být systematický a odpovídat i jeho účelu. Výjimky může stanovit pouze zákon. Tak je tomu v občanském zákoníku např. v § 572 odst. 1 a v obchodním zákoníku v § 311 odst. 2. Důležitou vlastností ručení je také to, že se nevtahuje k určité části majetku nebo věci ale ***k osobě ručitele*** a ten ručí svým majetkem – celým, na rozdíl například od dalšího zajišťovacího institutu – zástavního práva, kde je pojetí charakteristické tím, že se váže k předmětu zástavního práva a je nezávislé na osobě jeho majitele – zajištění trvá i po případném přechodu či převodu zástavy.

[7] Blíže viz: Radková, M. *Daňový ručitel po zániku dlužníka*. In: Daňový expert, 2008, č. 1, s. 17

[8] Blíže viz: Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. *Obchodní zákoník. Komentář*. 11. vydání. Praha: C.H. Beck, 2006, s. 1040

2. Daňové ručení

Daňové ručení je ručení ze zákona (alespoň za stávající právní úpravy, která bohužel v podstatě třetí osobě neumožňuje v rámci pozitivního práva dobrovolné ručení). Změnu přináší až zákon č. 280/2009 Sb.,daňový řád, účinný od 1.1. 2011, který ve svém v ustanovení § 173 zakotvuje možnost ručení třetí osoby odlišné od daňového subjektu a to na základě písemného prohlášení ručitele s úředně ověřeným podpisem. Jde o ručení, jehož základní úprava je uvedena v procesní normě. Další úpravy najdeme v hmotněprávních daňových normách např. v zákoně č 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění (§ 5, § 8). Daňový ručitel si dobrovolně nevolí, že bude ručit a za jakých podmínek. Do postavení daňového ručitele se dostává v okamžiku, kdy o tom mnohdy nemá tušení tj. např. při koupi nemovitosti. Ručení dle § 57a ZSDP odpovídá výše zmíněnému konceptu ***ručení osobního***. Naopak, faktické ručení věcí je ztělesněno v institutu zástavního práva, upraveného jinými nezávislými ustanoveními (§ 72 ZSDP s odkazem na občanský zákoník). Například v německém daňovém řádu se setkáme jak s dobrovolným ručením daňového ručitele, tak je zde a to v jedné části zákona upraveno ručení věcí, osobami – zástupci, nástupci atd.).[9] ***Princip akcesority a subsidiarity platí i pro daňové ručení.*** Existence ručení a potažmo i možnost správce daně vyžadovat plnění po ručiteli je závislá na existenci daňové pohledávky – dluhu daňového subjektu (akcesorita ručení). *Povinnost ručitele uhradit daňový dluh, za který ručí, však vzniká až tehdy, je-li ručitel k úhradě správcem daně vyzván.* Správce daně může přitom vyzvat ručitele až k úhradě nedoplatku, tj. daňové povinnosti neuhrazené daňovým subjektem a to ve lhůtě splatnosti (základní aspekt subsidiarity).

[9] Blíže viz: Radková, M. *Daňový ručitel po zániku dlužníka*. In: Daňový expert, 2008, č. 1, s. 16

3. Právní úprava postavení ručitele podle zákona o správě daní a poplatků

3.1. Vývoj právní úpravy ručení v daňovém řízení

Ohledně ručení v daňovém řízení byla v minulosti vedena řada diskuzí i konkrétních sporů. Obojí pramenilo z četných nedostatků platné právní úpravy obsažené v § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Institut „daňového ručitele“ byl ve výše uvedeném ustanovení ZSDP zakotven od počátku účinnosti tohoto zákona (1.1.1993), v praxi byl ale intenzivněji využíván až s poměrně značným časovým odstupem. Proto se také až s odstupem projevily nedostatky původní úpravy. I tak byly ale známy dost dlouho, než aby jejich legislativní náprava nemohla být již dávno prosazena.[10] Mnohokrát kritizovaná právní úprava však ve své původní nezměněné podobě platila až do 31.5.2006. Ručení v ZSDP upravoval fakticky jediný odstavec – již výše uvedený odst. 5 § 57, který zněl takto: *Daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Proti této výzvě se může ručitel odvolat. 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*.

Problémy, které provázely aplikaci právě citované úpravy, byly jak četné, tak také poměrně zásadního charakteru (mimo jiné byl k Ústavnímu soudu podán i návrh na zrušení citovaného ustanovení pro rozpor s ústavním pořádkem). Postupem doby došlo, především díky judikatuře soudů, k výraznému posunu zejména pokud jde o výklad postavení ručitele v daňovém řízení. Změna v pozitivní právní úpravě však přesto po dlouhou dobu nepřicházela, stalo se tak až roce 2006. Jako součást zákona, kterým se mění zákon o státní statistické službě, byla jako jeden z četných „přílepků“ přijata i relativně obsáhlá novela ZSDP a v rámci této rovněž i změna úpravy ručení v daňovém řízení. Ustanovení § 57 odst. 5 ZSDP bylo zrušeno a nahradil je nový § 57a, který je nazvaný *„Ručení“* a který k dnešnímu dni čítá celkem osm odstavců. (Po novele přijaté v roce 2006 měl nově zařazený § 57a odstavců devět, odstavec zakotvující povinnost uhradit náklady řízení a úroky, které k nedoplatku na dani případně vznikly a to ode dne následujícího po marném uplynutí lhůty stanovené ručiteli správcem daně k úhradě nedoplatku, byl postupem doby vypuštěn. Této problematice se budu podrobně věnovat později.) Předmětná novela ZSDP je obsažena

[10] Kulková, R. *Ručení v daňovém řízení*. In: Daně a právo v praxi, ročník 2007, č. 6. S. 33-39

v zákoně č. 230/2006 Sb., který jde-li o úpravu ručení v daňovém řízení, nabyl účinnosti 1.6.2006. Ačkoli tato novela zcela nevyřešila všechny slabiny dosavadní úpravy daňového ručení, přinesla jistě významné změny, kterými došlo k prospěšnému zvýšení a zpřesnění její právní regulace. Novelou došlo především ke sblížení právního postavením ručitele s právním postavením daňového dlužníka. Novela dále vychází ze zásady uplatňování nedoplatku na dani primárně na daňovém dlužníkovi. Ustanovení § 57a ZSDP bylo dále s účinností od 31.10.2007 novelizováno zákonem č. 270/2007 Sb., tzv. technickou novelu ZSDP, kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Změny v §57a upravující ručení nebyly zásadního charakteru, touto novelou došlo především k terminologickému zpřesnění a úpravám vycházející z poznatků a reakcí nad textem §57a přijatým v roce 2006. Ručení se dále dotkla novela ZSDP provedená s účinností od 1.1.2008 zákonem č. 296/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), a některé zákony v souvislosti s jeho přijetím. Dalším důležitým momentem v náhledu na postavení ručitele v daňovém řízení je Nález Ústavního soudu ze dne 29.1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, vyhlášený ve Sbírce zákonů pod č. 291/2008 Sb., kterým rozhodl Ústavní soud 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 a Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod.

Současná právní úprava již mnohem lépe a hlavně spravedlivěji upravuje postavení jednak ručitele samotného v daňovém řízení a jednak vztah ručitele a původního daňového dlužníka. Nová úprava ručení v daňovém řízení tak jak dnes platí je rozhodně více propracovaná než ta předchozí, přinesla nesporně pozitivní prvky, přesto ohledně postavení ručitele v daňovém řízení zůstává dodnes řada nejasných či problematických otázek.

3.2. Předpoklady ručení

Daňový ručitel může být v zásadě pouze subjekt, kterému povinnost ručení ukládá zákon. Takovýto subjekt potom ručí za daňový dluh daňového subjektu, přičemž samozřejmě musí jít o dluh na daňové povinnosti, ke které lze konkrétní daňové ručení vztáhnout. Dosud uvedené pravidlo platilo pro ručení v daňovém řízení již před 1.6.2006 a fakticky zůstalo platným i nyní, tj. po shora uvedených novelách úpravy ručení v ZSDP. Konkrétnější vymezení podmínek uplatnění daňového ručení však doznalo několika významných změn, patrných již při letmém srovnání textů původní úpravy (původního ust. § 57 odst. 5 a nového odst. 1 § 57a ZSDP). Podle toho *je „nedoplatek“ povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost*

ručení ukládá a pokud jej správce daně k úhradě nedoplatku vyzve a současně stanoví lhůtu k jeho úhradě. Správce daně je oprávněn ručitele vyzvat pouze tehdy, nebyl-li nedoplatek uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoliv byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné. K výzvě správce daně připojí rozhodnutí o stanovení daně, k úhradě jejíhož nedoplatku je ručitel vyzván. Proti této výzvě se může ručitel odvolat a včas podané odvolání má odkladný účinek.

V současné době platné podmínky pro uplatnění ručení v daňovém řízení lze tedy v bodech shrnout následovně:

- Povinnost ručení uložená zákonem (zákonné ručení)
- Existence daňového nedoplatku
- Upomenutí dlužníka o úhradu nedoplatku
- Bezvýslednost vymáhání po dlužníkovi

Jsou-li tyto podmínky splněny, je správce daně oprávněn obrátit se o úhradu nedoplatku na ručitele. Musí tak učinit výzvou vydanou v kvalifikované formě, tj. s náležitostmi daňového rozhodnutí včetně určení lhůty k plnění (k úhradě nedoplatku).

Tato výzva správce daně k úhradě nedoplatku ručitelem je pak završujícím předpokladem vzniku povinnosti ručitele uhradit daňový nedoplatek. Dokud správce daně výzvu ručiteli nevydá, nemá ručitel povinnost nedoplatek uhradit. Pro úplnost je možno již zde doplnit, že ani v takovéto situaci ručiteli fakticky nic nebrání tomu, aby z titulu své zákonem uložené ručitelské povinnosti plnil i bez výzvy správce daně a uhradil nedoplatek dobrovolně. Ohledně otázky, zda ručitel může či nemůže zaplatit daňový nedoplatek dříve, než k němu byl vyzván správcem daně, v minulosti existovaly nesrovnalosti. K této problematice judikoval Ústavní soud usnesením IV. 696/02 ze dne 24. března 2003. *„Jestliže ručitel uhradil daňový nedoplatek dříve, než byl k úhradě vyzván správcem daně, pak byla jeho povinnost splněna a není možno požádat o úhradu opakovaně s uvedením, že správce daně zaúčtoval platbu na nejstarší nedoplatek na dani. Podstata problémů spočívala v aplikaci § 59 odst. 5 daňového řádu. Zaúčtování platby na nejstarší nedoplatek na dani je administrativním úkonem správce daně, který je upraven zákonem, ale nemůže v žádném případě vést k založení povinnosti hradit již existující nedoplatky na jiných daních. Ručitel je osobou, která ručí pouze za úhradu*

daně z převodu konkrétní, přesně specifikované nemovitosti; za jiné nedoplatky daňového dlužníka neručí. Na ručiteli nelze požadovat plnění více povinností, než mu ukládá zákon".[11] Tento zásadní problém byl nově zákonem upraven v odst. 8 § 57a ZSDP.

3.2.1. Zákonné ručení

Základní podmínkou pro možnost uplatnění ručení v daňovém řízení je existence ručení ze zákona. Zákon o správě daní a poplatků nijak nespecifikuje, o jaký typ zákonného předpisu, který povinnost ručení ukládá, má jít. Nestanoví například, že může jít pouze o ručení podle daňových předpisů. V daňovém řízení lze tedy uplatnit i zákonné ručení upravené jiným než daňovým předpisem. V praxi je sice častěji využíváno ručení uloženého právě daňovým zákonem, nicméně správci daně využívají i možnost uplatnit zákonné ručení uložené „nedaňovým předpisem". Jinak řečeno zákony, na jejichž základě vzniká povinnost ručení v daňové oblasti, je možné rozdělit podle předmětu jejich úpravy na daňové a nedaňové. Z daňových zákonů vyplývá povinnost ručení ze ***zákona č. 357/1992 Sb.,*** o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů a dále ze ***zákona č. 353/2003 Sb.***, o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Pokud jde o nedaňové zákony, je pro možnost uplatnění ručení v daňovém řízení velmi důležitá úprava ručení v ***zákoně č. 513/1991 Sb.***, obchodní zákoník.

Případy zákonného ručení využívané v daňovém řízení

3.2.1.1. Zákonné ručení uložené daňovým předpisem

a) U daně darovací a daně z převodu nemovitostí

Ručitelská povinnost je zde upravena v ust. § 5 odst. 1 a § 8 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění (dále jen zákon o trojdani). **Ručitelem daně darovací je dárce**, **ručitelem daně z převodu nemovitostí je kupující jako nabyvatel nemovitosti**. Toto platí i v případě, že jde o koupi nemovitosti do společného jmění manželů anebo do podílového spoluvlastnictví několika osob. Za daň z dotčeného převodu tak ručí v zásadě všichni dotčení nabyvatelé. Ručení v tomto případě vzniká současně se vznikem daňové povinnosti daňového subjektu. Zákon sám vyměřuje i rozsah ručitelské povinnosti (byť ne zcela přímo). Z úpravy citovaného zákona vyplývá, že

[11] Baxa, J. *Přehled judikatury ve věcech daňového řízení*. 1. vydání. Praha : Aspi, 2007, s. 395

ručitel v tímto zákonem stanovených případech ručí za konkrétní daň vyměřenou ze zcela konkrétního převodu vlastnictví majetku, jehož nabytí bylo předmětem zdanění. Ručení se tak váže k dani individualizované konkrétním předmětem daně. Nevztahuje se ale na příslušenství této daně – s ohledem na absenci ustanovení, které by ručení vztáhlo i na příslušenství daně, nelze tedy po ručiteli vyžadovat úhradu penále (dnes úrok z prodlení) vzniklého prodlením primárního dlužníka (poplatníka) s úhradou daně ani úroky za posečkání nebo splátkování daně. Pro doplnění je možno uvést, že dárce není ručitelem bezvýhradně ve všech případech zdaňovaného darování – neručí v případě darovaní do anebo z ciziny. Kupující pak není ručitelem při úplatném nabytí nemovitosti, například v konkurzním řízení, při nabytí nemovitosti v rámci výkonu rozhodnutí, ve veřejné dražbě, vyvlastněním, při rozdělení likvidačního zůstatku při zrušení právnické osoby s likvidací aj. Zde zákon institut zákonného ručení za daň z převodu nemovitostí opouští (dárce, potažmo nabyvatel je ovšem v uvedených případech přímo poplatníkem daně). Zákonem uložená povinnost ručení není rovněž u daně z převodu nemovitostí vyměřované při výměně nemovitostí. Typickým případem, se kterým evidentně počítá i úprava ručení v zákoně o trojdani, je situace, kdy u jedné daně existuje pouze jedna osoba s postavením ručitele, což pak znamená, že tento sám ručí za celou daň. Jaký je však rozsah ručení v případě výše již naznačeném, tedy, že u jedné daně je více osob, kterým svědčí pozice ručitele? Zákon o trojdani na tuto výslovnou úpravu nepamatuje. Relativně bezproblémové řešení pro praxi přináší analogické použití zákonem daného pravidla, které vymezuje rozsah daňové povinnosti manželů, popřípadě podílových spoluvlastníků, pokud jsou tito v postavení poplatníků. Zde platí, že každý z manželů, popřípadě každý z podílových spoluvlastníků se pokládá za samostatného poplatníka daně, a to podle jejich podílu; podíly manželů jsou stejné. Aplikováno potom na ručení pro účely vymezení rozsahu ručitelské povinnosti: Vystupují-li v pozici ručitelů za daň manželé, ručí každý z nich za polovinu daňové povinnosti; obdobně, jsou-li na pozici ručitele podíloví spoluvlastníci, ručí každý z nich samostatně v rozsahu svého podílu.[12]

[12] Blíže viz: Kulková, R. *Ručitel v daňovém řízení*. In: Daně a finance, 2006, č. 12, s. 5

b) U spotřební daně

Zde přichází teoreticky v úvahu setkání se zákonným ručením jednak podle již neplatné úpravy – předchozí právní úprava spotřební daně upravovala zákonné ručení v ust. § 40a odst. 2 a v ust. § 40b odst. 2 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, (ručení bankovního ústavu). Zákon č. 587/1992 Sb. byl s účinností od 1.1. 2004 zrušen a nahradil jej nový zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Zákonné ručení v tomto zákoně upravuje ust. § 28 v odstavci 9. Zde **zákon ukládá ručení osobě, která vyňala vybrané výrobky během dopravy z režimu podmíněného osvobození od daně na daňovém území České republiky**. Ručitel podle citovaného ustanovení ručí za daň společně a nerozdílně. Za povšimnutí stojí, že platný zákon o spotřebních daních upravuje zajištění daně ručením nejen v podobě zákonného ručení, připouští též ručení založené na bázi volního projevu - na základě prohlášení ručitele (viz. § 21 a § 21a zák. č. 353/2003 Sb., kde je mimo jiné specificky upraven i postup při vyžadování úhrady daně po ručiteli). Jde do značné míry o obdobu institutu zajištění celního dluhu ručitelským závazkem vzniklým i na podkladě prohlášení ručitele. Toto zajištění již dříve připouštěl a upravoval celní zákon. V kontextu s přechodem správy spotřebních daní do koncepce celních úřadů byl zde celní zákon pravděpodobně předlohou i pro nový zákon o spotřebních daních, resp. pro úpravu zajištění úhrady spotřební daně.[13]

c) U daně z nemovitostí

Institut zákonného ručení u této daně upravoval v současné době stále platný zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, avšak pouze ve znění do 31.12.2000. Podle tehdy platného znění ustanovení § 3 odst. 5 **ručil za daň z pozemků nájemce pozemku v případě, že nebyl sám poplatníkem**. Vedle tohoto upravovalo zákonné ručení i ustanovení § 13b odst. 2. Zde šlo o **ručení ve vztahu k daňovému nedoplatku na dani z nemovitosti, u nichž došlo v průběhu zdaňovacího období ke změně vlastnických nebo jiných práv**. Nový nabyvatel nemovitosti ručil za daňový nedoplatek za období od změny vlastnických nebo jiných práv k této nemovitosti do 1. ledna následujícího zdaňovacího období, tj. do dne, jímž se sám stal poplatníkem daně z této nemovitosti. Obě citovaná ustanovení zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí byla s účinností od 1.1.2001 zrušena a to bez náhrady. U daně z nemovitostí tak v současné době není žádná speciální úprava zákonného ručení. Je nutné konstatovat, že žádné ručení po 1. lednu 2001 již více neexistuje a za staré daňové dluhy je zodpovědná osoba, která byla poplatníkem nemovitosti ke dni vzniku daňové povinnosti.

[13] Blíže viz: Kulková, R. *Ručitel v daňovém řízení*. In: Daně a finance, 2006, č. 12, s. 5-6

S uplatněním ručení podle zákona o dani z nemovitostí se tedy můžeme setkat výhradně v souvislosti se starými případy.[14]

3.2.1.2. Zákonné ručení podle „nedaňových" zákonů – tj. pro všechny typy daňových nedoplatků

Jak je již výše uvedeno, v daňovém řízení lze uplatnit zákonnou ručitelskou povinnost v zásadě bez ohledu na to, je-li konstituována daňovým nebo jiným právním předpisem (zákonem). Výše uvedené případy /a) – c)/ jsou příklady ručení stanoveného speciálně pro konkrétní daň, a to daňovým předpisem tuto daň upravujícím. Ručení lze pak u těchto uplatnit pouze ve vztahu k dané konkrétní daňové povinnosti. Jinak je tomu u fakticky posledního okruhu případů zákonného ručení využívaného v současné praxi finančních úřadů. Jedná se o ručení upravené zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, a to konkrétně **zákonné ručení společníků obchodních společností**.

a) Ručení podle obchodního zákoníku

Podle ustanovení § 56 odst. 5 obchodního zákoníku platí, že ustanovení upravující jednotlivé formy společností stanoví, v jakém rozsahu ručí společníci za závazky společnosti (potažmo tedy i za závazky společnosti zaplatit nedoplatky na daních). Společníci takto ze zákona ručí za závazky společnosti bez ohledu na to, o jaký typ závazku se jedná. **Ručí tedy i za všechny neuhrazené daňové povinnosti.** V zásadě je tedy možné vztáhnout ručení i na neuhrazené příslušenství daně. ***Zákonné ručení může správce daně uplatnit u ručení*** [15]:

- ***Společníka veřejné obchodní společnosti*** – společníci veřejné obchodní společnosti ručí za závazky této společnosti podle § 86 obchodního zákoníku neomezeně, a to veškerým svým majetkem společně a nerozdílně. Pokud dojde ke změně v osobě společníků, jsou pravidla ručení za závazky společnosti upravena v § 87 obchodního zákoníku. Společník přistoupivší do společnosti ručí i za závazky společnosti vzniklé před jeho přistoupením. Pokud za trvání společnosti zanikne účast společníka ve společnosti, potom bude tento společník ručit jen za závazky společnosti, které vznikly před zánikem jeho účasti. Ve vztahu

[14] Blíže viz: Radvan, M. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2007, s. 66

[15] Blíže viz: Štenglová I., Plíva, S., Tomsa, M. *Obchodní zákoník. Komentář*. 11. vydání. Praha: C.H. Beck, 2006, s. 193-194

k ručení za daňové nedoplatky je nutné ovšem doplnit, že závazek – daňová povinnost ve smyslu § 57 odst. 2 ZSDP, vzniká již okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle tohoto zákona nebo zvláštních předpisů. Není tedy rozhodné například to, že daň byla dodatečně doměřena až po zániku účasti společníka, ale to, k jakému období se tento případný doměrek daně váže. V případě zániku účasti společníka za trvání společnosti bude tedy tento ručit i za daň, která byla správcem daně doměřena po zániku jeho účasti ve společnosti, avšak splatnost této daně nastala v době, kdy byl ještě jejím společníkem.

Na tomto místě je potřeba upozornit na rozsudek Nejvyššího správního soudu, který judikoval k otázce ručení společníků veřejné obchodní společnosti za daňové nedoplatky v rozšířeném senátě dne 24. července 2007 usnesením č.j. 1 Afs 101/2004-58 tak, že společníci veřejné obchodní společnosti ručí za daňové nedoplatky ve stejném rozsahu jako společnost sama, tedy nejen za daň samotnou, ale i za příslušenství daně.

Soud konstatoval, že ručení coby hmotněprávní institut upravují zvláštní, nejen daňové zákony, a povinnosti, které ručiteli stanoví ZSDP, jsou již jen logickými důsledky ručení založeného takovou hmotněprávní úpravou. Právní předpisy veřejného práva mohou upravit zvláštně a odchylně i instituty práva soukromého, je-li taková odchylka proporcionální a sleduje – li legitimní účel. Neučiní-li tak, pak je nutno s těmito instituty zacházet z hlediska jejich tradiční funkce, podstaty a smyslu podle práva soukromého. Ručení je zajišťovacím institutem především závazkového práva a jeho obsah a rozsah nelze primárně odvozovat z § 57 ZSDP (znění před novelou provedenou zákonem č. 230/2006 Sb.), ale právě z těch „zvláštních zákonů“, o nichž se tento paragraf zmiňuje.[16]

Podle § 86 obchodního zákoníku společníci ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně veškerým svým majetkem. Závazky společnosti jsou veškeré povinnosti (především platební), které má společnost vůči ostatním subjektům právních vztahů. Nerozlišuje se zde ani co do jejich právního titulu, ani co do jejich rozsahu. Právě absence odůvodněné zvláštní odchylné právní úpravy ručení dovoluje učinit závěr, že ručení společníka se vztahuje jak na závazky soukromoprávní, tak i veřejnoprávní a jak na jistinu, tak i na příslušenství. Tento závěr je podpořen i smyslem a účelem ručení společníka obchodníka společnosti. Ve veřejné obchodní

[16] Blíže viz: Pulcová, M. *Procesní postavení ručitele v daňovém řízení po tzv. technické novele zákona o správě daní*. In: Daňová a hospodářská kartotéka, 2007, č. 23, s. 26

společnosti je každý ze společníků a zároveň i ručitelů statutárním orgánem společnosti daňového dlužníka a jeho vůle platit se utváří z vůlí jeho ručitelů. Jen ručitelé tak mají vliv na to, zda bude dlužník řádně a včas plnit své daňové povinnosti.[17]

V tomto případě je zcela v rukou společníka veřejné obchodní společnosti coby ručitele, zda společnost jako daňový dlužník své povinnosti splní a zda jeho ručitelský status bude aktivován. Může tak zabránit tomu, aby nedoplatek společnosti narůstal, a je pak zcela logické, že v důsledku nečinnosti ponese povinnost hradit nejen daň, ale i její příslušenství.

- ***Společníka společnosti s ručením omezením*** – společníci této společnosti ručí podle § 106 odst. 2 obchodního zákoníku společně a nerozdílně až do výše souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků, a to podle stavu zápisu v obchodním rejstříku. Zápisem splacení všech vkladů do obchodního rejstříku ručení zaniká. Zaplacením kterémukoliv z věřitelů ručení nezaniká, ani se nesnižuje jeho rozsah (§ 106 obchodního zákoníku). Správce daně při uplatnění ručení je, až do doby zápisu splacení všech vkladů do obchodního rejstříku, oprávněn požadovat plnění z titulu ručení po kterémkoliv ze společníků a to bez ohledu na stav splacení jeho vlastního vkladu, právě proto že tito ručí společně a nerozdílně. Plnění však může správce daně požadovat pouze ve výši souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků podle aktuálního stavu zapsaného v obchodním rejstříku.[18] Plnění společníka za společnost z titulu ručení se započítává na splacení vkladu společníka, který plnění věřiteli poskytl. Při převodu obchodního podílu přechází ručení stávajícího společníka společnosti v rozsahu jeho nesplaceného vkladu na nabyvatele obchodního podílu okamžikem zápisu změny v osobě společníka do seznamu společníků do obchodního rejstříku (§ 115 obchodního zákoníku). Správce daně bude při vydávání výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem vycházet ze stavu zapsaného v obchodním rejstříku, je proto v zájmu samotných společníků, aby stav zapsaný v obchodním rejstříku odpovídal stavu faktickému. V případě převodu obchodního podílu však nedochází k zániku ručení převodce, ten ručí za závazky, které přešly převodem obchodního podílu, přestože primárním ručitelem je nabyvatel obchodního podílu. I přesto, že

[17] Blíže viz:Pulcová, M. *Procesní postavení ručitele v daňovém řízení s ohledem na judikaturu soudů*, In: Daně a finance. 2008, č. 3, s. 3-7

[18] Blíže viz: Štenglová I., Plíva, S., Tomsa, M. *Obchodní zákoník. Komentář*. 11. vydání. Praha: C.H. Beck, 2006, s. 371

novelizace obchodního zákoníku, která upravila rozsah zákonného ručení společníků společnosti s ručením omezením do podoby výše popsané, platí již dlouhou dobu, nemusí být od věci poukázat na její přechodná ustanovení. Ve smyslu čl. VIII., bod 14 zákona č. 370/2000 Sb., lze totiž nově upravený rozsah a zásady zákonného ručení společníků společnosti s ručením omezeným použít pouze na závazky, a tedy i daňové povinnosti, které vznikly po účinnosti novely, tedy od 1.1. 2001. Ručení za dříve vzniklé závazky společnosti se řídí předchozí úpravou, která vymezovala ručení společníků společnosti s ručením omezeným jinak (mimo jiné fakticky i v menším rozsahu).[19]

- ***Pokud jde o případné nedoplatky komanditní společnosti***, ručí komanditisté i komplementáři za závazky společnosti solidárně. Vůči komanditistovi lze uplatnit jemu zákonem uložené ručení, které rozsahem odpovídá výši jeho nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku. Komanditista tedy ručí za závazky společnosti jen do okamžiku, kdy je do obchodního rejstříku zapsáno, že splatil celý svůj vklad. Každý komplementář coby společník komanditní společnosti pak ručí ex lege za závazky společnosti celým svým majetkem (§ 93 obchodního zákoníku). Pro úplnost je nutné dodat, že pokud by firma komanditní společnosti obsahovala jméno komanditisty, ručí tento za závazky společnosti jako komplementář, tj. neomezeně.[20]

Pro všechny vyjmenované typy ručení společníků obchodních společností platí, že pokud byl na majetek společnosti prohlášen konkurz, ručí společníci za závazky společnosti jen do výše, v níž věřitelé, kteří včas přihlásili své pohledávky, nebyli v konkurzním řízení uspokojeni. Dojde-li k zániku společnosti, podle ustanovení § 56 odst. 6 obchodního zákoníku, ručí společníci za závazky společnosti stejně jako za jejího trvání. Pokud se společnost zrušuje s likvidací, ručí společníci za její závazky do výše svého podílu na likvidačním zůstatku, nejméně ale vždy v rozsahu, v němž za ně ručili za trvání společnosti.

Jak je zřejmé z výše uvedeného, rozsah ručení podle obchodního zákoníku je často odvozován od stavu zápisu v obchodním rejstříku. Pro správnost uplatnění tohoto ručení je i z hlediska

[19] Před novelou obchodního zákoníku provedenou zákonem č. 370/2000 Sb. bylo ručení společníků společnosti s ručením omezeným stejné jako u komanditistů, tj. každý z nich ručil jen do výše své vlastní nesplacené části vkladu podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku.

[20] Blíže viz: Štenglová I., Plíva, S., Tomsa, M. *Obchodní zákoník. Komentář*. 11. vydání. Praha: C.H. Beck, 2006, s. 337-340

uplatnění ručení v daňovém řízení rozhodující stav zápisu v obchodním rejstříku ke dni vydání výzvy správce daně k zaplacení nedoplatku ručitelem. Spor však vyvolalo řešení situace, kdy po vydání výzvy správcem daně dojde ke změně stavu zápisu v obchodním rejstříku. Závěr vyslovený k tomuto judikaturou (byť v kontextu ještě s úpravou dříve platného ustanovení § 57 odst. 5 ZSDP, nehledě k tomu, že šlo o závěr argumentačně nepříliš rozvinutý, spíše rezolutivně konstatovaný) možno stručně shrnout takto: Jestliže ke změně stavu zápisu dojde do právní moci výzvy ručiteli, měl by k tomu správce daně vždy přihlédnout. Tento závěr platí, resp. je akceptován, i jde-li o postup podle nové úpravy ručení v daňovém řízení. Otázkou, nikoli již tak jednoznačně zodpovídanou je však správnost postupu za situace, kdy ke změně zápisu ovlivňující rozsah ručení dojde až po právní moci výzvy k úhradě nedoplatku ručitelem. Podle první názorové skupiny (prezentované mimo jiné i řadou názorů vyslovených v judikatuře správních soudů) je hraničním momentem právní moc výzvy ručiteli, poté je povinnost ručitelek konstituovaná konečným způsobem a ke změnám nastalým poté se nepřihlíží. Zastánci opačného názoru poukazují naopak na úpravu obchodního zákoníku s tím, že podle této má být pro vyžadování plnění od ručitele výchozí stav rozhodných okolností aktuální vždy v každém konkrétním okamžiku. Každý z uvedených závěrů má svá argumentační pro i proti. První se jeví správnější z hlediska jistoty a oprávněných zájmů věřitelů, druhý naopak akcentuje více ochranu ručícího subjektu.[21]

Obchodní zákoník upravuje zákonné ručení mimo dosud zmíněné případy i v řadě specifických souvislostech, které se v životě obchodních společností více či méně často vyskytují. Jde například o ručení v případě změny společníků, při převodu obchodního podílu, v případě nástupnických společností vzniklých rozdělením společností, u fúzí a podobně. Dále jde o ručení členů představenstva, kteří způsobili společnosti škodu porušením právních povinností pří výkonu působnosti, § 194 odst. 5 a 6 obchodního zákoníku. Specifickým a v praxi téměř nevyužívaným případem zákonného ručení je ručení správce vkladu. V § 60 odst. 4 obchodního zákoníku je uvedena povinnost správce vkladu vydat písemné prohlášení o splacení vkladu nebo jeho části jednotlivými společníky, které se přikládá k návrhu na zápis do obchodního rejstříku. Správce vkladu, který uvedl v prohlášení o splacení vkladu vyšší částku, než která je splacena, ručí za závazky společnosti (a tedy i za daňové nedoplatky) až do výše rozdílu. Tento typ ručení je navíc vymezen i časově – správce vkladu ručí po dobu

[21] Kulková, R. *Ručitel v daňovém řízení*. In: Daně a finance, 2006, č. 12, s. 7

pěti let od zápisu společnosti do obchodního rejstříku. Pro účely ručení v daňovém řízení je tedy možné shrnout, že správce vkladu, který uvedl v prohlášení o splacení vkladu vyšší částku, než která je splacena, ručí v daném případě správci daně za daňové nedoplatky do výše tohoto rozdílu po dobu pěti let od zápisu společnosti do obchodního rejstříku. Rovněž ne příliš často aplikovaným, nicméně zákonem upraveným případem ručení ex lege, je ručení tzv. tichého společníka v případě smlouvy o tichém společenství podle § 678 odst. 2 obchodního zákoníku. Tichý společník ručí za závazky podnikatele, jestliže je jeho jméno obsaženo ve firmě podnikatele.

3.2.2. Upomenutí dlužníka a bezvýslednost vymáhání nedoplatku na dlužníku

Pokud existuje nedoplatek na dani a je zde zákonný ručitel, jehož zákonem uloženou povinnost ručení lze k dotčenému nedoplatku na dani vztáhnout, jsou fakticky naplněny elementární předpoklady pro uplatnění ručení. Původní právní úprava ručení v daňovém řízení umožňovala obrátit se takto na ručitele fakticky bez dalšího, aniž by nutně museli předcházet kroky směřující k vybrání nebo vymožení nedoplatku od primárního dlužníka. Zákon žádnou takovou podmínku neupravoval. Pouze výkladem, který praxe v podstatě akceptovala, bylo dovozováno, že výzvě ručiteli by měla předcházet aspoň marná výzva dlužníkovi k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě. K otázce prvotního vymáhání nedoplatku po daňovém dlužníkovi a až následně vyzývat k úhradě ručitele judikoval již před účinností zákona č. 230/2006 Sb. například Ústavní soud v rozhodnutí sp.zn. I. ÚS 593/99: *„Povinnost zaplatit daňový nedoplatek mají ručitelé pouze za podmínky, že jsou ke splnění povinnosti uhradit daňový nedoplatek za daňového dlužníka vyzváni výzvou podle § 57 odst. 5 daňového řádu správcem daně. Institut ručení má v daňovém řízení podpůrnou funkci, ručitel akcesoricky ručí za daňový dluh daňového subjektu, přičemž ručení je závislé na existenci hlavního závazku daňového subjektu vůči správci daně. Vzhledem k tomu, že ručení má podpůrnou funkci, musí správce daně před tím, než vydá výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, učinit nejprve úkony nutné k vymožení daňového nedoplatku na původním daňovém subjektu. Ze spisového materiálu původního daňového dlužníka musí minimálně vyplývat, že byl vyzván výzvou k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 2 daňového řádu, a marně uplynula náhradní lhůta k úhradě nedoplatku stanovená v této výzvě, a že nemá žádný majetek, který by bylo možno postihnout exekucí. Teprve poté může správce daně vyzvat ručitele ke splnění jeho ručitelského závazku.“* V pozitivní právní úpravě došlo novelou č. 230/2006 Sb., v daném směru u ručení v daňovém

řízení k podstatnému posunu. Oproti předchozí úpravě, která jako podmínku pro vydání výzvy ručiteli výslovně nestanovovala fakticky ani povinnost předchozího marného upomenutí dlužníka, zakotvuje nový § 57a ZSDP v daném směru naopak povinnosti výrazně přísnější. Účel, který nová právní úprava sleduje je zřejmý – zakotvit povinnost činit nejdříve úkony k vymožení daňového nedoplatku na dlužníkovi. Nově tak od 1.6.2006 platí, že správce daně se může na ručitele obrátit až v případě, že:

- o úhradu dotčeného nedoplatku byl dlužník bezvýsledně upomenut
- nedoplatek byl návazně na dlužníkovi neúspěšně vymáhán. Bezúspěšnost provedení vymáhání u dlužníka není obligatorní, pouze pokud je zřejmé, že by vymáhání bylo bezvýsledné. Takováto zřejmá bezvýslednost musí být však prokazatelná. Nová formulace dotčených podmínek výrazným způsobem akcentuje subsidiaritu ručení.

Upomenutí dlužníka o úhradu nedoplatku bude mít ve většině případů formu výzvy k úhradě nedoplatku v náhradní lhůtě, tj. rozhodnutí vydané vůči dlužníkovi ve smyslu § 73 odst. 1 ZSDP. V určitých případech však může správce daně postup ve smyslu posledně zmíněného ustanovení pominout (tzn., že nevydá výzvu k úhradě nedoplatku v náhradní lhůtě) a přikročí přímo k nucenému vymáhání úhrady nedoplatku (může vydat exekuční příkaz bez předchozí výzvy). Podle ustanovení odst. 2 § 73 ZSDP tak může učinit v případě, že hrozí nebezpečí zmaření vymáhání. Pokud by šlo o takto vymáhaný nedoplatek (tj. vymáhaný v souladu s ust. § 73 odst. 2 ZSDP bez předchozí výzvy k úhradě v náhradní lhůtě), z logiky věci by i zde měla být považována podmínka upomenutí dlužníka za splněnou.[22]

S podmínkou předchozího upomenutí dlužníka by v praxi neměl vzniknout zásadnější problém, obecně by nemělo jít o sporně posuzovanou otázku. Naopak k nejčastěji zpochybňovaným podmínkám vydání výzvy ručiteli bude naopak patřit podmínka neúspěšného vymáhání, resp. prokazatelné bezvýslednosti vymáhání u dlužníka. Otázka prokazatelné bezvýslednosti bude do jisté míry vždy na subjektivním přístupu k vyhodnocení konkrétní situace. Ručitel například může mít povědomost o majetku dlužníka, který se správci daně nepodařilo zjistit, ale podle ručitelova náhledu tento majetek správce daně zjistit mohl atd. V této souvislosti se nabízí i otázka, jak rozsáhlá by měla být negativní zjištění

[22] Hrstková Dubšeková, L. *Postavení ručitele v zákoně o správě daní a poplatků*. In: Daně a právo v praxi, 2008, č. 10, s. 28

správce daně ohledně majetku dlužníka, aby bylo bezpochybně možné hovořit o tom, že bezvýslednost vymáhání je zřejmá a prokazatelná, a že správce daně tedy již byl oprávněn obrátit se na ručitele. Bude například dostačující ověření neexistence účtu u vybraných peněžních ústavů nebo bude nutno prověřovat všechny? Posuzování naplnění dané podmínky nelze zlehčovat, ale ani naopak. Měl by zůstat ctěn základní smysl a účel vlastního zakotvení podmínky předchozího vymáhání po dlužníkovi, každopádně ovšem vždy v odpovídající míře vůči smyslu a účelu samotného ručení coby zajišťovacího prostředku. Společný „standard" pro to, jak přistupovat k vyhodnocení splnění předmětné podmínky, by však měl být dán. Ze spisu vedeného správcem daně by mělo vyplývat, že daňový dlužník byl o zaplacení nedoplatku správcem daně upomenut, že byly dostatečně prověřeny majetkové poměry dlužníka, že zjištěný majetek byl využit k vymožení nedoplatku, popřípadě proč ne, jak byl nedoplatek případně vymáhán a s jakým výsledkem a že zde již není ani nebyl zjištěn takový majetek, ze kterého by bylo reálně možné dosáhnout uhrazení (uspokojení) nedoplatku od dlužníka. Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně je vždy povinen přistoupit k vymáhání nedoplatku na daňovém dlužníkovi. Případně musí být průkazně doloženo, že jsou zde jiné okolnosti, které dostatečně jasně vypovídají o nevymahatelnosti nedoplatku z majetku dlužníka (prohlášení konkurzu ale i jiné).[23] Pokud by bylo na základě zjištěných majetkových poměrů daňového dlužníka zřejmé, že vymáhání by bezvýsledné prokazatelně nebylo, nejsou splněny podmínky, za nichž je ručitel povinen hradit za daňového dlužníka nedoplatek a správce daně by v takovém případě musel vyhovět případnému odvolání ručitele namítajícímu, že z tohoto důvodu nejsou splněny podmínky podle § 57a odstavce 1 ZSDP . Pokud jde o prohlášení konkurzu na majetek dlužníka není od věci doplnit malou poznámku. Zákon o správě daní a poplatků na rozdíl od úpravy ručení obsažené v celním zákoně na tuto situaci bohužel výslovně nepamatuje. Nereaguje na tuto z hlediska vymahatelnosti nedoplatku jistě podstatnou a specifickou situaci. Musí tedy správce daně i za dané situace postupovat tak, jako v běžném případě, musí například čekat na to, co eventuelně z konkurzu na úhradu přihlášeného nedoplatku dostane? Prohlášení konkurzu na majetek dlužníka je v podstatě možné považovat za okolnost, z níž vyplývá, že je zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné a správce daně by tudíž mohl vyzvat ručitele hned poté, co zjistí, že byl na majetek dlužníka prohlášen konkurz. I v tomto případě ovšem nutno konstatovat, že ani pak ZSDP fakticky nepřipouští pominout podmínku marného upomenutí dlužníka. Již zmíněný celní zákon na tyto situace pamatuje výslovnou úpravou, když stanoví, že *„celní úřad*

[23] Blíže viz: Kulková, R. *Ručitel v daňovém řízení*. In: Daně a finance, 2006, č. 12, s. 8

požaduje splnění celního dluhu po ručiteli hned, zjistí-li, že byl podán návrh na prohlášení konkurzu na majetek některého ze společných a nerozdílných dlužníků nebo takový konkurz byl prohlášen a nemá v konkurzním řízení nárok na oddělené uspokojení". Odpadá tak i podmínka předchozího upomenutí dlužníka o úhradu. Daňový řád bohužel obdobné pravidlo nemá. Trvání na nezbytnosti předchozího upomenutí však v popsané situaci vyznívá jako ryzí formalismus. Bezodkladné uplatnění ručení je přitom v takové situaci i v zájmu ručitele. Včasná výzva mu umožní přihlásit svou případnou pohledávku z titulu ručení regresního nároku (subrogace) do konkurzu vedeného na majetek dlužníka. V případech, kdy by bylo přece jen teoreticky možné očekávat nějakou podstatnou úhradu z konkurzu (např. v rámci případného nároku na oddělené uspokojení dotčeného nedoplatku), nic správci daně nebrání posečkat ručiteli s úhradou.

3.3. Výzva ručiteli k úhradě nedoplatku

Ručitel je do daňového řízení vtažen a jeho aktivní účast ve vztahu k povinnosti úhrady nedoplatku zde začíná v zásadě okamžikem uplatnění ručení, tj. vydáním výzvy k úhradě nedoplatku ručitelem. O podmínkách vydání této výzvy, významu (výzva jako předpoklad vzniku povinnosti ručitele uhradit daňový nedoplatek) i formě bylo již pojednáno výše. Zákon o správě daní a poplatků neobsahuje v § 57a odst. 1 délku lhůty k úhradě nedoplatku, stanovené ručiteli ve výzvě. Při určení této lhůty se tedy postupuje podle § 14 ZSDP. Podle § 14 odst. 1 ZSDP *„není-li lhůta pro některý úkon v daňovém řízení stanovena obecně závazným právním předpisem, určí přiměřenou lhůtu rozhodnutím správce daně. Zároveň upozorní na právní důsledky nedodržení této lhůty. Lhůtu kratší osmi dnů zle stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvlášť naléhavé"*. Z uvedeného vyplývá, že **v případě výzvy ručiteli podle § 57a ZSDP by neměla být stanovena lhůta kratší osmi dnů**, s výjimkou, kdy se jedná o případ zvláštní naléhavosti (což musí být řádně odůvodněno, např. oprávněnou obavou, že by vybrání nedoplatku bylo v případě stanovení nejméně osmi denní lhůty ručiteli k úhradě spojeno se značnými obtížemi). **V praxi finančních úřadů je ručiteli poskytována obvykle patnáctidenní lhůta k úhradě nedoplatku.**[24] Z důležitých důvodů může ručitel před uplynutím stanovené lhůty požádat správce daně o její prodloužení a to za podmínek § 14 odst. 2 a násl. ZSDP. Výzva ručiteli vydaná ve smyslu ust. § 57a odst. 1 ZSDP je rozhodnutím správce daně, která má hmotněprávní důsledky, jako taková musí

[24] Bíže viz: Všetečka P. *Právní úprava ručení v daňovém řízení po novele*. In: Daňová a hospodářská kartotéka, 2006, č. 14-15, s. 44

tedy splňovat náležitosti předepsané v ustanovení § 32 ZSDP. Svým obsahem představuje podstatný zásah do sféry práv adresáta (zakládá povinnost úhrady nedoplatku jiné osoby) a proto podléhá přezkoumání nápravnými právními prostředky. Výzva k úhradě nedoplatku je soudem přezkoumatelné rozhodnutí (ve smyslu § 65 odst. 1 soudního řádu správního), přezkoumání provádí správní soud na základě případné žaloby podané ve smyslu zák. č. 150/2002 Sb., (soudní řád správní). Správní žalobě ovšem musí předcházet vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení. [25]

3.4. Oprávnění ručitele podat odvolání proti ručitelské výzvě

Tak jako již před novelou ZSDP provedenou zákonem č. 230/2006 Sb., je řádným opravným prostředkem proti výzvě ručiteli odvolání. *Ručitel se může proti výzvě správce daně odvolat ve lhůtě do třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení výzvy*. Potud shodně jako před novelou. Novinkou, a nikoli nepodstatnou, už je však nové vymezení účinků podaného odvolání. Odvolání podané ručitelem proti výzvě k úhradě nedoplatku má odkladný účinek, což ZSDP přiznává jen zcela výjimečně (§ 48 odst. 12 ZSDP). V původní úpravě § 57 odst. 5 ZSDP nebyla otázka odkladných účinků odvolání řešena vůbec. Ve smyslu ust. § 48 odst. 12 téhož zákona proto platilo, že odvolání odkladný účinek nemělo. Výslovnou úpravou v novelizované úpravě ručení byl tedy odkladný účinek podanému odvolání přiznán nově. Účelem této změny byla jistě snaha o širší vymezení ochrany poskytované ručitelům. Z hlediska formálních náležitostí výzvy podle ust. § 57a ZSDP si uvedená skutečnost vyžádala nejen samozřejmou změnu textu poučení o opravném prostředku, ale i uzpůsobení formulace vymezení lhůty k plnění (tedy lhůty, kterou správce daně musí ručiteli ve výzvě stanovit k zaplacení nedoplatku).

Koncepčně obdobně jako dříve jsou zákonem v taxativně působícím výčtu vymezeny námitky, které může ručitel vznést v odvolání proti výzvě, přičemž jejich okruh byl oproti úpravě platné do 1.6.2006 rozšířen. Konkrétně může ručitel namítat „pouze“ dále vyjmenované skutečnosti. Jak lze usuzovat ze závěrů soudů, podaných sice ještě k původnímu znění § 57 odst. 5 ZSDP , nicméně použitelných v tomto i na novou úpravu, je výčet a rozsah těchto námitek tak široký, resp. široce vyložitelný, že námitky uplatnitelné ručitelem se stávají ve své podstatě neomezenými. Ono „pouze“ by však přece jen mohlo mít ve světle nové úpravy svůj význam. Striktnější výklad možného rozsahu námitek ručitele by mohl být

[25] Viz in rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 28/2003-48 ze dne 29.1. 2004

akceptován v kontextu s ust. § 57a odst. 3 ZSDP. Zmíněný odst. 3 vymezuje oprávnění ručitele podat návrh na obnovu řízení ve věci vyměření daně, k úhradě jejíhož nedoplatku byl jako ručitel vyzván. Toto oprávnění je však ručiteli přiznáno výslovně až od okamžiku nabytí právní moci výzvy ručiteli. Z tohoto by pak bylo možné dovozovat, že v rámci odvolání proti výzvě ručiteli by správnost vyměření daně, o jejíž úhradu jde, neměla být řešena.[26] Námitky, které ručitel ke správnosti vyměření eventuálně má, může pak uplatnit právě až v rámci návrhu na obnovu řízení presumovaného v odst. 3 § 57a ZSDP.[27]

Podle § 57a odst. 2 ZSDP může ručitel v odvolání namítat pouze skutečnosti, že:

a) ***není ručitelem*** – k vymezení případů ručení uplatnitelného v daňovém řízení bylo pojednáno výše,

b) ***nejsou splněny podmínky podle § 57a odst. 1 ZSDP*** – tato námitka v podstatě zahrnuje i všechny námitky dosud neuvedené a ve vztahu k těmto je námitkou obecnou. Její zakotvení pak jasné otevření a potvrzení možnosti zpochybnění i všech dalších předpokladů nezbytných pro vydání výzvy ručiteli. Zejména půjde o shora popsanou podmínku předchozího marného upomenutí dlužníka a bezvýslednost vymáhání u dlužníka,

c) ***ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu*** **–** rozsah ručitelské povinnosti v zásadě vyplývá z právních předpisů, které ten který typ zákonného ručení upravují. Pokud jde o rozsah ručení tj. o otázku, co je zákonný ručitel na výzvu správce daně povinen uhradit, byl to podle původního ust. § 57 odst. 5 ZSDP ve znění do 31.5.2006 ***„daňový nedoplatek“***, tento pojem byl zákonem č. 230/2006 Sb., nahrazen pojmem ***„nedoplatek na dani“*** a to bez toho, že by zákonodárce blíže vymezil obsah tohoto pojmu a jeho vztah k pojmu „daňový nedoplatek“, který ZSDP na jiných místech (např. v § 63) také používá. Dne 12. října 2007 podepsal prezident republiky zákon č. 270/2007 Sb., kterým se od 31.10.2007 změnil ZSDP a další související zákony, tzv. technickou novelu ZSDP. Touto novelou ZSDP došlo u původního termínu „nedoplatek na dani“ ***k vypuštění slov „na dani“*** a v

[26] Opačný názor má na tuto otázku Kobík, který s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 174/2004-68 ze dne 13.3.2008 uvádí, že rozsah možných uplatnitelných námitek daňového ručitele proti výzvě nelze omezit a ručitel má v odvolání právo namítat i ty skutečnosti, které směřují již k samotnému vyměření daňové povinnosti, za kterou je ručení uplatněno. (blíže viz: Kobík, J. *Správa daní a poplatků s komentářem 2009*. 7. vydání. Praha: Anag, 2009, s. 615)

[27] Kulková, R. *Ručení v daňovém řízení*. In. Daně a právo v praxi, ročník 2007, č. 6. S. 35

§ 57a tak zůstal pouze termín ***„nedoplatek“.***[28] Důvodem bylo zobecnit text zákona tak, aby obecná procesní úprava ručení odpovídala nejen hmotněprávním ustanovením zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, kde ručitel ručí toliko za daň (nikoliv za její příslušenství), ale i zákonnému ručení z titulu úpravy obchodního zákoníku, kde ručitel ručí nejen za nedoplatek na dani, ale i za vzniklé příslušenství. Lze shrnout, že odpověď na otázku, zda ručitel ručí i za příslušenství daně, je nutné hledat v zákoně, který ručení vznikající ex lege upravuje.[29]

d) ***nebo ohledně daně, u které dosud neuplynul den splatnosti*** **–** již z vymezení podmínek pro vznik povinnosti ručitele, tak jak jsou zakotveny v odst. 1 § 57a ZSDP, je zřejmé, že ručitele je možné vyzvat pouze k úhradě nedoplatku – tj. povinnosti, u níž již lhůta splatnosti prošla (viz shora též k zásadě subsidiarity).

e) **nedoplatek na dani zanikl nebo neexistuje** – i v tomto případě jde v podstatě o skutečnost, která spadá do rozsahu již uvedených námitek. Existence nedoplatku resp. existence hlavního závazku je nezbytnou podmínkou trvání ručení (viz též shora k zásadě akcesority) a tak je bez dalšího i podmínkou vydání výzvy ručiteli. Jako takovou lze podmínku existence nedoplatku dovodit i z odst. 1 § 57a ZSDP. V této souvislosti vyvstává otázka vztahu tzv. prekluze podle § 47 ZSDP k ručiteli. V ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP ***bylo až do účinnosti novely ZSDP provedené zákonem č. 304/2009 Sb. uvedeno***, že *„ pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž* ***vznikla povinnost podat daňové přiznání*** *nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat“*. Právo daň vyměřit, doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet tedy prekludovalo, pokud nebylo uplatněno vůči daňovému subjektu ve lhůtě tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. ***Délka*** prekluzivní lhůty, ve které

[28] Určité formalisticky pojaté výklady již u obecnějšího pojmu *daňový nedoplatek* tendovali k principiálnímu rozlišování nedoplatku na dani jako takové a nedoplatku na příslušenství daně, co teprve pokud byl v ZSDP po novele provedené zákonem č. 230/2006 Sb. použit obrat *nedoplatek na dani*. (Kulková, R. *Ručitel v daňovém řízení*. In: Daně a finance, 2006, č. 16)

[29] Bíže viz: Všetečka P. *Právní úprava ručení v daňovém řízení po novele*. In: Daňová a hospodářská kartotéka, 2006, č. 14-15, s. 43

správce daně může daň vyměřit či doměřit, byla stanovena zákonem vždy jednoznačně. Činí tři roky. Právní úprava obsažená v ZSDP správci daně umožňuje běh stanovené prekluzivní lhůty obnovovat (§ 47 odst. 2 ZSDP). Maximální lhůta, ve které lze daň vyměřit či doměřit činí deset let. ***Počátek běhu*** prekluzivní lhůty v ZSDP bohužel již tak jednoznačně stanoven nebyl. Podstatou sporů, které ohledně tohoto ustanovení probíhaly, proto vždy byla otázka počátku běhu zákonné tříleté prekluzivní lhůty. V této souvislosti je jistě nutné uvést, že výklad ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP byl dlouho neměnný.[30] Dosud šlo o uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Výklad byl takový, že např. daň z příjmů za rok 2006 nelze doměřit až po 1.1.2011 (daňové přiznání se podalo v roce 2007 a tříletá lhůta uplynula 31.12.2010).[31] Jednotně rozhodovali správci daně, krajské soudy, Nejvyšší správní soud, jednotně to chápala naprostá většina daňových subjektů. V současné době tomu tak ale již není. Výklad ustálený po velmi dlouhou dobu byl nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2. prosince 2008 shledán chybným.[32]

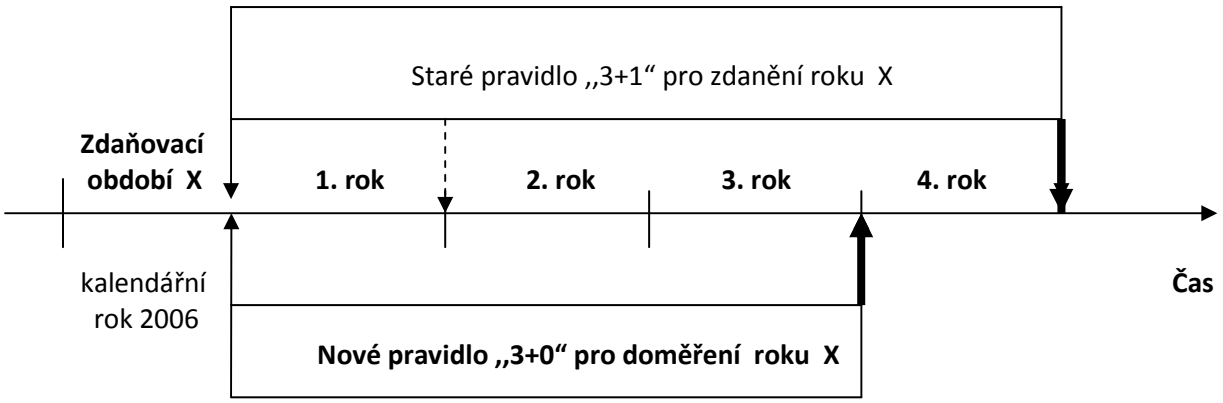
[30] Pouze mezi odbornou veřejností existovaly spory ohledně data marného uplynutí prekluzivní lhůty, které měly svůj původ v odlišném výkladu tohoto ustanovení. Spory, které vznikaly ohledně výkladu tohoto ustanovení se týkaly především toho, zda je např. u daně z příjmů fyzických osob možné ztotožnit zdaňovací období v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání se zdaňovacím obdobím, v němž vznikla povinnost toto přiznání podat. Přičemž důvodů pro odlišení obou zdaňovacích období je hned několik. Tak např. ve smyslu § 38g ZSDP platí, že: *Daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmu fyzických osob, přesáhly 15000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby.* Jestliže tedy uvedené příjmy poplatníka této daně přesáhnou v lednu 2006 hranici 15000 Kč, těžko tvrdit, že mu povinnost podat přiznání vznikne až v roce 2007. Podle názoru určitých autorů nelze zaměňovat mezi datem vzniku hmotněprávní povinnosti podat přiznání na základě naplnění zákonných podmínek a datem, kdy končí běh zákonné procesní lhůty, ve které tak má poplatník učinit. Podstatou sporu tak je tedy otázka počátku běhu zákonné tříleté prekluzivní lhůty. Tak např.

- Podle teorie nazývané 3 + 0 vznikla povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 již v tomto roce, bez ohledu na skutečnost, že teprve 31.3. 2007 končí procesní lhůta, ve které poplatník tuto svou povinnost splní. Lhůta pro vyměření daně započala svůj běh od 1. ledna 2007.
- Podle teorie nazývané 3 + 1, kterou správci daně zastávají, vznikla povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 až v roce 2007 a prekluzivní lhůta začíná svůj běh až 1. ledna 2008.

Kobík, J. *Správa daní a poplatků s komentářem 2009*. 7. vydání. Praha : Anag, 2009, s. 490

[31] Dle ustálené interpretace se prekluzivní lhůta začínala počítat vždy od konce zdaňovacího období v němž mělo dojít k faktickému podání daňového přiznání. U daní z příjmů, kde zdaňovací období zpravidla bývá shodné s kalendářním rokem trvala tato lhůta fakticky 4 roky (tedy 3+1 rok).

[32] V tomto nálezu Ústavní soud pozměnil po více jak 16 let ustálenou interpretaci institutu prekluze (zániku) práva na vyměření daně.



Pro pochopení dalšího výkladu cituji z odůvodnění uvedeného nálezu: *„Finanční úřad učinil první krok k vyměření daně těsně na konci lhůty, dne 20.11.2002, přitom stěžovatelka předmětný byt prodala dne 20.1.1998. Avšak již tato lhůta je vyložena extenzivně, neboť zákonný pojem „konec zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání“ se v rozporu s racionálním výkladem neodvíjí ode dne 31.12.1998 nýbrž až ode dne 31.12.1999, kdy prostředkem k extenzivnímu výkladu je lhůta k podání daňového přiznání, tj. den 31.3.1999. Tímto výkladem je výsledná tříletá lhůta prodloužena na lhůtu čtyřletou. Přitom již ke dni 31.12. je zřejmé, zda příjmy za kalendářní rok překročily zákonem určenou hranici, při jejímž překonání vzniká povinnost podat daňové přiznání….. Názor Nejvyššího správního soudu, podle něhož by mohlo dojít k absurdním situacím, pokud by byla lhůta počítána jinak než od 31.3., neboť do té doby nemůže správce daně činit kroky k jejímu vyměření, dává vzniknout absurditě jiné: Složitým výkladem prodlužuje jasně stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou Výsledkem je prodloužení nejistoty daňového subjektu, ačkoli soud tvrdí opak.“* Pro úplnost je nutné uvést, že až doposud, pokud k Ústavnímu soudu případ týkající se § 47 odst. 1 ZSDP doputoval, rozhodoval Ústavní soud opačně než ve svém nálezu spis. zn. I. ÚS 1611/07. Je tomu tak např. v usneseních sp. zn. IV. ÚS 754/2 nebo sp. zn II. ÚS 450/1.[33] Nález Ústavního soudu spis. zn. I. ÚS 1611/07 má ohromný dopad na činnost správců daně i na daňové subjekty a ručitele, a ve svém důsledku i na příjmy veřejných rozpočtů. Výše uvedený nález vzbudil velkou

[33] Boněk, V. *Lhůta pro vyměření daně – malá úvaha nad nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07*. In: Daně a finance. 2009, č. 7-8, s. 24

diskusi v odborné veřejnosti, jedni jej kritizovali, jiní mu dávali za pravdu. Kritika se týkala především toho, že tento nález nerozlišuje počítání lhůt pro vyměření daně u daní, u nichž se podává daňové přiznání od případů, kdy sice vznikla daňová povinnost, ale není zde povinnost podat daňové přiznání. V odborných časopisech byl prezentován názor, že pokud bychom akceptovaly výklad Ústavního soudu uvedený v nálezu spis. zn. I. ÚS 1611/07 nemělo by výše uvedené dělení význam, neboť v obou případech by se lhůta pro vyměření daně počítala od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, ač zákonodárce ve znění účinném do 31.12.2009 tyto případy oprávněně rozlišil, neboť si byl zřejmě plně vědom odlišností obou případů.[34] Ti, kteří s tímto nálezem souhlasili, naopak argumentovali především tím, že doposud uznávaným výkladem, byla zákonem jasně stanovená tříletá lhůta prodloužena na lhůtu čtyřletou.[35] Jakkoli se Česká republika nenachází v tradičním prostředí precederálního práva, jsou obecné soudy[36] povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. *„….jestliže Ústavní soud v některém svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení. Opačný výklad, který by kupř. s odkazem na vázanost soudce zákonem podle čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR odmítal respektovat právní názor Ústavního soudu, by představoval logickou chybu, jelikož tato vázanost výkladem norem nadzákonné (ústavní) síly musí být pro soud při aplikaci jednoduchého práva určující. Navíc nelze přehlédnout, že opačný závěr, by ve svých důsledcích vedl k nerovnosti účastníků jednotlivých soudních řízení a k nepředvídatelnosti soudního rozhodování, což samozřejmě představuje pochybení dosahující ústavní intenzity. Nelze rovněž přehlédnout, že určujícím společným prvkem obecných soudů a Ústavního soudu je jejich poslání zakotvené v čl. 4 Ústavy, kterým je ochrana základních práv a svobod. Mezi oběma složkami soudní moci tak musí existovat souhra a harmonie, nikoliv animozita. V podmínkách právního státu je proto nemyslitelné, aby obecný soud – s vědomím jednotné a jasně seznatelné judikatury Ústavního soudu – s odvoláním na dikci zákona zvolil takovou jeho interpretaci, kterou Ústavní soud považuje za*

[34] Boněk, V. *Lhůta pro vyměření daně – malá úvaha nad nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07*. In: Daně a finance. 2009, č. 7-8, s. 24

[35] Blíže viz: Lichnovský, O. *Prekluze práva na vyměření daně doznala změny*. In: Daně a právo v praxi, 2009, č. 1, s. 53-55

[36] Mezi něž v tomto smyslu patří i Nejvyšší správní soud

protiústavní".[37] Podle prvních zkušeností z roku 2009 se zdá, že správci daně citovaný právní názor budou respektovat, otázkou zůstává, zda odůvodnění, obsažené ve výše uvedeném nálezu Ústavního soudu, bude dostatečné pro Nejvyšší správní soud, který dosud při řešení této problematiky judikoval opačně.[38] Některé judikáty tohoto soudu z roku 2009 nasvědčují, že tomu tak být nemusí, alespoň u DPH, např. rozsudek čj. 9 Afs 42/2008 – 84 ze dne 22.1. 2009. V rozsudku Nejvyšší správního soudu čj. 9 Afs 42/2008 – 84 je mimo jiné uvedeno: *„Rozdílný počátek i konec běhu prekluzivní lhůty v závislosti na tom, zda zákon spojuje s určitou daňovou povinností povinnost předložit daňové přiznání či nikoliv, není nikterak nahodilý. Tam, kde jsou příjmy podrobeny např. srážkové dani, je vznik daňové povinnosti stanoven ve vazbě na povinnost plátce provést řádnou a včasnou srážku, tj. při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch oprávněného příjemce určitého příjmu, nikoli ve vazbě na daňové přiznání. Včasným a správným provedením srážky je daňová povinnost vypořádána. Je tedy logické, že prekluzivní lhůta pro vyměření této daňové povinnosti se odvíjí od konce roku, ve kterém povinnost srazit daň vznikla. Pokud jde však o daně, se kterými zákon spojuje povinnost předložit daňové přiznání, je nanejvýš logické odvodit počátek běhu prekluzivní lhůty od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit přiznání k dani, neboť před uplynutím této lhůty pro podání daňového přiznání není daň splatná, daňový subjekt nemá povinnost ani daň přiznat ani ji uhradit, a správce daně ani není před uplynutím lhůty pro podání přiznání oprávněn splnění předmětné povinnosti prověřovat"*.

Pravděpodobně i v reakci na nález Ústavního soudu spis. zn. I. ÚS 1611/07 je s účinností od 1.1.2010 odst. 1 § 47 ZSDP formulován nově. Nyní platí, že daň nelze vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku

[37] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 2 Afs 180/2004 ze dne 14.9.2005

[38] V minulosti se již vyskytly „půtky" mezi Nejvyšším správním soudem na jedné straně a Ústavním soudem na straně druhé, co se právního názoru týče. Nejvyšší správní soud pak musel v souzeném případě postupovat v intencích zrušujícího nálezu, avšak jeho obecným závěrem se v obdobných případech odmítl řídit. (Lichnovský, O. *Prekluze práva na vyměření daně doznala změny*. In: Daně a právo v praxi, 2009, č. 1, s. 55)

daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.[39] **Není zde tedy již rozhodující období, ve kterém se podává daňové přiznání, ale to období, ve kterém vznikla daňová povinnost.** Výklad je tudíž nově takový, že např. daň z příjmů za rok 2006 nelze doměřit už po 1.1.2010.[40] Pravděpodobně proto, že uvedená změna textu byla v novele zdůvodněna v podstatě „jen" jako zesouladnění dosud nejasného textu zákona s tím, že text je upravován do podoby, jak má, resp. měl být, správně aplikován již dříve, nejsou k novelizaci přijata žádná přechodná ustanovené. Z tohoto pohledu by pak v souvislosti s novelizací § 47 odst. 1 ZSDP fakticky nevznikla potřeba řešení přechodného období.[41]

Rychlost reakce zákonodárce na rozhodnutí Ústavního soudu spis. zn. I. ÚS 1611/07 je překvapující o to víc, že nejde o judikaturu bezrozpornou a ustálenou. Dokladem tohoto je mj. usnesení pátého senátu Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 15/2009-105 ze dne 16.6. 2009[42], ve kterém je jako správný obhajován „dosavadní" právní názor o počítání běhu lhůty způsobem tzv. 3+1, cituji: *„Počátek běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně je tak nutno logicky odvozovat od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit přiznání k dani, neboť před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání není daň splatná, daňový subjekt nemá povinnost ani daň přiznat ani ji uhradit a zpravidla ani nazná její přesnou výši (z toho důvodu je také lhůta pro podání přiznání u subjektů mající povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem vázána až na 30.6. následujícího období, jsou-li součástí příjmy z ciziny, je tato lhůta ještě delší – viz výše). Správce daně není před uplynutím lhůty pro podání přiznání oprávněn výši daňové povinnosti jakkoli prověřovat, natož přistoupit k jejímu vyměření. Toliko snad výkladem ad absurdum by bylo možné dovozovat, že správci daně již přesto, že neexistuje nic, co by bylo možno vyměřit, již běží prekluzivní lhůta pro vyměření. ..... Vzhledem k tomu, že povinnost podat daňové přiznání za zdaňovací*

[39] Za povšimnutí jistě stojí, že formulace druhé věty ustanovení § 47 odst. 2, kde je stanovena maximální lhůta pro vyměření či doměření daně zůstala nezměněna a dodnes zní: *„Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let* ***od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.***" Není zřejmé, co tím zákonodárce myslel, když změnil odst. 1 a nezměnil odst. 2. Má to znamenat, že základní prekluzivní lhůta bude tedy ve smyslu nálezu Ústavního soudu ČR 3+0, ale v případě dodatečných doměrků v důsledku daňových kontrol se má prodloužit na 3+1?

[40] Blíže viz: Machová, H. *Novela zákona o správě daní a poplatků a zákona o daních z příjmů*. In: Daňová a hospodářská kartotéka, 2009, č. 17. s. 24-26

[41] Blíže viz: Kulková, R. *Změny v daňovém řízení novela od 1.1.2010.* In: Daně a právo v praxi, 2009, č. 8, s. 24

[42] Jde o usnesení dle ustanovení § 17 odst. 1 soudního řádu správního o postoupení věci rozšířenému senátu.

období v případě většiny zákonem upravených daní vzniká až v následujícím zdaňovacím období, je žádoucí počítat běh tříleté prekluzivní lhůty až od konce zdaňovacího období, ve kterém musí daňový subjekt podat daňové přiznání. Běh prekluzivní lhůty nemůže být počítán v době, kdy ještě stát nemá legitimní právo daň vyměřit ani jakkoli jinak realizovat své pravomoci. Nejde tedy o svévolné prodlužování počítání běhu lhůty, nýbrž o gramatický i logický výklad zákonného ustanovení".[43]

Ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP je třeba chápat tak, že se vztahuje k daňové povinnosti daňového subjektu (poplatníka). S tím rovněž souvisí, že, pokud došlo k prekluzi, nemůže správce daně, vzhledem k aksesoritě ručení vyzvat ani ručitele podle § 57a odst. 1 ZSDP k úhradě nedoplatku. V takovém případě totiž výzva postrádá právní podklad, neboť neexistuje dluh, za nějž ručitel ručí. K prekluzi nedoplatku musí správce daně přihlížet z úřední povinnosti, v praxi by tudíž nemělo docházet k případům, kdy by byl ručitel vyzván k úhradě prekludovaného nedoplatku. Pokud by přesto správce daně ručitele podle § 57a odst. 1 ZSDP vyzval, může na to kdykoliv v řízení ručitel upozornit a rovněž správce daně je povinen k této skutečnosti přihlédnout ex offo. V praxi je nejčastěji uplatňovaným druhem ručení ručení na dani z převodu nemovitostí, proto bude nejčastěji uplatňovanou lhůtou pro vyměření či doměření daně uplatněna lhůta podle ustanovení § 22 zákona č. 357/1992 Sb.[44], o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Podle tohoto ustanovení ***nelze daň vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání*** s tím, že pokud byl před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník o tomto úkonu zpraven. Vyměřit či doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

[43] Nejvyšší správní soud např. označuje za absurdní, že ačkoli objektivně neexistuje *„nic, co by bylo možné vyměřit"*, tak přesto již běží prekluzivní lhůta pro možnost tohoto vyměření… Prakticky tedy lhůta „0+3" znamená u daní z příjmů nejvýše lhůtu „2,75 + 0" (pokud pro poplatníka platí tříměsíční lhůta pro podání přiznání) nebo „0+2,50" (má-li lhůtu šestiměsíční) anebo v krajním případě jen „2,17 + 0" (dosáhne- li na nejdelší lhůtu 10 měsíců). Děrgel, M. *Změny v daňovém řízení od roku 2010*. In: Poradce, 2010, č. 4, s. 54

[44] Ustanovení § 22 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí je *lex specialis* k ZSDP. Stanovení lhůt pro vyměření daně v ustanovení § 47 ZSDP je pro účely daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí nevyhovující zejména proto, že váže počátek lhůt na ukončení tzv. zdaňovací období. Zmiňované daně však nemají zdaňovací období – nejsou pravidelné, daňové skutečnosti nastávají náhodně, nepravidelně. Počátek lhůt pro vyměření daně dědické, darovací či z převodu nemovitostí je proto nezbytné vázat na okamžik podání daňového přiznání. (Pelc, V. *Daň z převodu nemovitostí. Komentář*. 1. vydání. Praha, C.H. Beck, 2009)

f) právo na vymáhání požadovaného nedoplatku bylo zcela nebo zčásti promlčeno

Ručitel je ve vztahu k výzvě vydané podle § 57a odst. 1 ZSDP ***oprávněn namítnout promlčení*** a to zcela ***jasně promlčení práva vymáhat***. (Forma uplatnění námitky není zákonem stanovena). Takto by námitka promlčení a její vymezení v nové úpravě měly být brány jako směrné zejména pro častou otázku posuzování včasnosti vydání výzev ručiteli. Výslovné přiznání námitky promlčení práva vymáhat jako odvolací námitky ručitele proti výzvě k úhradě nedoplatku potvrzuje, že včasnost vydání výzvy ručiteli „reguluje" právě lhůta pro právo daň vymáhat. Nikoli tedy lhůta pro vyměření daně, jak to bylo a někdy je dodnes chybně prosazováno. Část judikatury zaujímala v minulosti chybný názor, že tříletá prekluzivní lhůta se vztahuje i na výzvu ručiteli k úhradě daňového nedoplatku za daňového dlužníka, tedy že správce daně je oprávněn vyzvat ručitele k zaplacení daňového nedoplatku za daňového dlužníka pouze v prekluzivní lhůtě.[45] Stejný názor dodnes zastává také např. Kobík, když v publikaci: Správa daní a poplatků s komentářem z roku 2009 mimo jiné uvádí: *„Správce daně vydal předmětnou výzvu ve lhůtě pro vyměření daně. Nejde o lhůtu šestiletou podle § 70 ZSDP, z dále citované judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že jde o lhůtu tříletou podle § 47 ZSDP, tedy o lhůtu, ve které může být daň vyměřena daňovému dlužníkovi".*[46] Takový názor je ovšem dle mého názoru chybný, neboť uvedené ustanovení se týká pouze vyměřovacího řízení, zatímco výzvu ručiteli podle § 57a odst. 1 ZSDP je třeba chápat pouze jako realizaci platební povinnosti, která vyplývá z ručitelské povinnosti, již má ručitel přímo ze zákona a která se váže k daňové povinnosti daňového dlužníka. **Je tedy potřeba shrnout, že výzvu, kterou správce daně vyzývá ručitele k úhradě daně vyměřené daňovému subjektu, ale tímto neuhrazené, lze vydat ve lhůtě vymezené zákonem pro právo vybrat a vymáhat daňové nedoplatky.**[47] Lhůta zákonem stanovená ve vztahu k oprávnění vybrat a vymáhat daňové nedoplatky je upravena v ust. § 70 ZSDP. Podle ust. § 70 ZSDP platí, že právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Pokud jde o otázku od kterého

[45] např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j.: 2 Afs 51/2004-57

[46] Shodně též Pelc, V. *Daň z převodu nemovitostí. Komentář.* 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, s. 94-95, který poukazuje také na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. .: 2 Afs 51/2004-57 ze dne 28.4.2005.

[47] K této problematice srovnej též: Hrstková Dubšeková, L. *Postavení ručitele v zákoně o správě daní a poplatků*. In: Daně a právo v praxi, 2008, č. 10, s. 28 nebo Všetečka P. *Právní úprava ručení v daňovém řízení po novele*. In: Daňová a hospodářská kartotéka, 2006, č. 14-15, s. 44, či Kulková, R. *Ručitel v daňovém řízení*. In: Daně a finance, ročník 2006, č. 12, s. 10

okamžiku počíná běžet promlčecí lhůta ve vztahu k ručiteli, je třeba ji vzhledem k principu aksesority ručení k hlavnímu závazku, jakož i formulaci ustanovení § 57a odst. 4 ZSDP vyřešit tak, že počátek běhu promlčecí lhůty ve vztahu k ručiteli je shodný s počátkem jejího běhu vůči daňovému dlužníkovi. Jinak řečeno, počátek i běh promlčecí lhůty ve vztahu k ručiteli je třeba posuzovat s ohledem na běh těchto lhůt ve vztahu k daňovému dlužníkovi – počátek běhu lhůt je u obou shodný. Ze zásady aksesority a subsidiarity ručení totiž vyplývá, že úhradu po ručiteli lze žádat v zásadě vždy, bylo-li by to přípustné i vůči dlužníkovi (poplatníkovi daně), který svůj platební závazek neuhradil v řádné lhůtě splatnosti. Ručitel neodpovídá takto za svůj dluh, ale za daňový nedoplatek (dluh) jiné osoby. Ručitel není solidárním dlužníkem – neodpovídá za úhradu dluhu společně a nerozdílně spolu s touto jinou osobou (primárním daňovým dlužníkem – daňovým subjektem).

Při zkoumání promlčecí lhůty pro konkrétní daňový nedoplatek, a tedy i při přezkoumání námitky promlčení uplatněné ručitelem nelze však opomíjet odst. 2 zmíněného § 70 ZSDP. Zde je z hlediska délky a běhu lhůty pro promlčení daňového nedoplatku zakotveno významné pravidlo, podle kterého jestliže byl proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, u kterého se o promlčení jedná, promlčecí lhůta se přerušuje a po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven, začíná běžet nová promlčecí lhůta. Pokud v konkrétním případě nastaly skutkové okolnosti, které naplňují dispozice pro aplikaci právě uvedeného pravidla, zakotveného v odst. 2 § 70 ZSDP, projeví se to nutně při posuzovaní uplatněné námitky promlčení. Úkon provedený ve vztahu k určitému nedoplatku ve smyslu ust. § 70 odst. 2 ZSDP způsobí přerušení dosud běžící promlčecí lhůty a započetí běhu lhůty nové. Bezpochyby lze za takový úkon považovat výzvu k úhradě nedoplatku v náhradní lhůtě vydané ve smyslu § 73 odst. 1 ZSDP vůči dlužníkovi a jemu řádně doručené, exekuční příkaz vydaný za účelem vymožení dotčeného daňového nedoplatku, rozhodnutí o zřízení zástavního práva zajišťující tento nedoplatek, uplatnění pohledávky v určitých typech řízení (například přihláška do konkurzu či přihláška do likvidace u dlužníka – právnické osoby). Pro doplnění je nutné zdůraznit, že za úkony podle § 70 odst. 2 ZSDP je možné považovat úkony směřující jak vůči samotnému daňovému dlužníkovi, tak vůči ručiteli (pokud

splňují dané podmínky)[48], a současně **takové úkony provedené vůči daňovému dlužníkovi mají vliv na přerušení běhu promlčecí lhůty ve vztahu k ručiteli a úkony provedené vůči ručiteli mají vliv na přerušení běhu promlčecí lhůty i ve vztahu k daňovému dlužníkovi[49]**, ovšem za splnění dalšího předpokladu, kterým je přímé zpravení daňového dlužníka o úkonu vůči ručiteli.[50] Zpravení je pojem nepochybně širší, než je doručení. V obecném významu toto slovo znamená informování daňového dlužníka o úkonu. V rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 9Afs 77/2007-77 je k této problematice mimo jiné uvedeno: *„Pokud daňový řád nedefinuje formu „zpravení" jako zvláštní formu seznámení daňového dlužníka s úkonem přerušujícím lhůtu k vymáhání a vybrání daně, může být provedeno jen formou, kterou zákon pro seznámení s daným určitým úkonem předpokládá. Je-li tedy tímto úkonem exekuční příkaz, pak zpravení o úkonu může být naplněno jen tím způsobem seznámení daňového subjektu s ním, které zákon předepisuje. Jako způsob zajištění vědomosti daňového dlužníka o tomto úkonu zákon předpokládá jeho doručení"*. Z použitého termínu „být zpraven" není zcela jasné, zda ke „zpravení" dochází i v případech tzv. náhradního doručení ve smyslu §17 odst. 5 a §19 ZSDP, kde není podmínkou platnosti doručení to, aby se daňový dlužník o existenci doručované písemnosti dozvěděl.

Úkony učiněné za účelem vymožení a zajištění nedoplatku nemohou být přesto činěny časově neomezeně. Zákon výslovně stanovuje maximální časovou mez, za kterou již neběží žádná další promlčecí lhůta, tím spíše nemůže začít běžet lhůta nová. V ust. § 70 odst. 2 ZSDP, větou za středníkem je zakotvena nejzazší doba, po jejímž uplynutí už nelze nedoplatek vymáhat – tato činí 20 let od konce roku, ve kterém se stal dotčený nedoplatek splatným. Výjimku mají pouze daňové nedoplatky zajištěné zástavním právem na nemovitostech anebo na movitých věcech, které jsou v držení správce daně. U nedoplatků zajištěných zástavním právem na nemovitostech

[48] Viz též: Všetečka P. *Právní úprava ručení v daňovém řízení po novele*. In: Daňová a hospodářská kartotéka, 2006, č. 14-15, s. 45

[49] Viz též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ps. zn. 2 Afs 125/2004 (rozsudek ze dne 17.3.2005), ve kterém Nejvyšší správní soud označil za souladné se zákonem hodnocení provedené krajským soudem, pokud tento v souvislosti s námitkou promlčení nedoplatku uplatněnou ručitelem poukázal na úkony směřující k vybrání a vymožení daně provedené vůči primárnímu dlužníkovi a uzavřel, že na základě těchto došlo u dotčeného nedoplatku k přerušení dosud běžící lhůty, v níž se promlčuje právo vymáhat dotčený nedoplatek a začala běžet lhůta nová, a takto, že je námitka ručitele nedůvodnou.

[50] srov. rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7Asf 52/2004 – 53

zapsaných v příslušné evidenci nemůže být proti uplatnění zajištěného práva namítáno promlčení nedoplatku do třiceti let po zápisu zástavního práva. U nedoplatků zajištěných zástavním právem na movité věci, kterou má správce daně v držení, pak platí, že dokud má správce daně coby věřitel zástavu v držení, nemůže se zástavní právo promlčet (situace, kdy má správce daně zastavenou věc v držení je v praxi zcela ojedinělá).

Pokud uplatní ručitel námitku promlčení vymahatelnosti nedoplatku podle odst. 2 písm. d), nastanou dle znění ustanovení § 57a odst. 4 ZSDP, stejné účinky vůči ručiteli, jako by námitku uplatnil daňový dlužník sám, tímto úkonem ručitele ovšem na druhou stranu není dotčena vymahatelnost nedoplatku na původním daňovém dlužníkovi. Podle výslovné úpravy zákona zůstává po uplatnění námitky ručitelem nedotčena vymahatelnost nedoplatku vůči dlužníkovi samotnému. Námitka ručitele nezakládá tedy automaticky účinek i ve vztahu k dlužníkovi, tento by musel namítnout promlčení sám. Zakotvení ručitelova práva uplatnit námitku promlčení bylo nezbytné vzhledem k dikci § 70 odst. 3 ZSDP (*k promlčení se přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námitky*).

K problematice odvolacích námitek přípustných proti výzvě ručiteli je možné ještě závěrem poznamenat, že nová právní úprava již ve výčtu těchto námitek nemá námitku zaplacení. V zásadě by se toto ale nemuselo projevit nijak zásadně negativně (viz shora k šíři ostatních námitek).

3.5. Další oprávnění ručitele

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, se vztahuje na správce daně, daňové subjekty a třetí osoby, čímž je stanovena osobní působnost zákona (§ 1 odst. 3 ZSDP). Při správě daní jednají správci daně v daňovém řízení, které vede správce daně a zúčastňují se ho pověření pracovníci správce daně, daňové subjekty a třetí osoby (daňové subjekty jsou vymezeny v ustanovení § 6 ZSDP a třetí osoby jsou vymezeny v § 7 odst. 2 ZSDP). Daňovým subjektem se rozumí poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem, což znamená, že zákon nepovažuje za daňový subjekt ručitele. Ručitel je považován za třetí osobu, což vyplývá

z ustanovení § 7 odst. 2 písm. d) ZSDP. Tímto ustanovením se třetími osobami rozumějí ručitelé, poddlužníci a plátci působící v rámci zajišťovacího a vymáhacího řízení.

Pro postavení ručitele v daňovém řízení je nutné si uvědomit systematiku zákona o správě daní a poplatků, který obsahuje v první části obecná ustanovení a v následující druhé až šesté části obsahuje jednotlivá stádia daňového procesu, začínající řízením přípravným, pokračující řízením vyměřovacím, řádnými a mimořádnými opravnými prostředky a končící placením daní, včetně zajišťovacího a vymáhacího řízení. V části šesté ZSDP, která se nazývá ***placení daní***, se naplňuje druhá část cíle daňového řízení, kterou je vedle stanovení daně rovněž její vybrání (§ 2 odst. 2 ZSDP). K úhradě daňových pohledávek dochází jejich zaplacením daňovými dlužníky, přičemž daňovým dlužníkem je každý, kdo je podle zvláštního zákona povinen platit daň nebo vybranou a sraženou daň odvádět (§ 57 odst. 1 ZSDP). K zaplacení může dojít buď dobrovolně nebo nedobrovolně, ať už to bude s využitím zajišťovacích institutů, anebo vymožením pohledávky prostřednictvím daňové exekuce. Ve stádiu placení daní mají povinné subjekty, tj. daňové subjekty, procesní postavení daňového dlužníka a oprávněný subjekt, tj. správce daně, vystupuje jako daňový věřitel. Kromě daňových dlužníku je platební povinnost stanovena v části šesté ZSDP také ručitelům, jako osobám majícím druhotnou platební povinnost v případech, kdy daňový dlužník s prvotní platební povinností dlužnou daňovou pohledávku neuhradil.[51]

Postavení ručitelů v daňovém řízení bylo ve srovnání s daňovými dlužníky velmi nevýhodné, forma účasti ručitele v daňovém řízení a vymezení jeho pozice byla totiž dlouhou dobu vykládána právě s důrazem na to, že jde *„pouze o třetí osobu“*, a nelze mu tak v žádném případě přiznávat práva, která zákon vymezuje výslovně pouze daňovému subjektu. Vzhledem k nedostatečné úpravě postavení ručitele v ZSDP ručitel disponoval v daňovém řízení pouze velmi omezenými oprávněními. Aplikační výklad k postavení daňového ručitele se však zejména vlivem judikatury v průběhu doby měnil. Při zachování doslovného znění zákona došlo postupně v postavení ručitele v daňovém řízení k výraznému posunu. V podstatě až k závěru, že na ručitele je nutné nazírat jako na osobu v postavení obdobném postavení samotného dlužníka, včetně práv s tím spojených. V jednom ze svých rozhodnutí z října roku 2005 k tomu Nejvyšší správní soud uvedl, že není rozhodné, že ručitel není daňovým

[51] Bliže viz: Hrstková Dubšeková, L. *Postavení ručitele v zákoně o správě daní a poplatků*. In: Daně a právo v praxi, 2008, č. 10, s. 25

subjektem ve smyslu § 6 ZSDP, nýbrž pouze tzv. třetí osobou ve smyslu § 7 odst. 2 písm. d) téhož zákona. Z principu rovnosti před zákonem ale vyplývá, že osoby se stejnou povinností musí mít ve vztahu k této povinnosti i stejná oprávnění. Pokud tedy má mít ručitel obdobnou povinnost jako dlužník, musí mít k dispozici též obdobné prostředky k obraně před touto povinností. Postavení ručitele tedy musí být v daném ohledu obdobné tomu, jaké postavení má daňový subjekt. Novela úpravy ručení v ZSDP, jejímž předmětem byla právě snaha o nápravu nedostatků právní úpravy a zlepšení postavení ručitele v daňovém řízení, tento závěr reflektovala přiznáním několika konkrétních oprávnění, zejména ale též obecnějším vymezením pozice ručitele. **Ručitel, vůči kterému bylo uplatněno ručení, má *při placení daní* procesní postavení jako daňový dlužník.**

Pozice ručitele je určována ustanovením § 57a ZSDP. Citované ustanovení vymezuje a obsahově určuje ručitelskou povinnost v daňovém řízení. Jde o povinnost uhradit daňový nedoplatek nezaplacený daňovým dlužníkem. Povinnost ručitele je dána ve vztahu k nedoplatku, tj. k dani (případně též k příslušenství daně) neuhrazené ve lhůtě splatnosti. Už takto je zřejmé, že i v daňovém řízení je povinnost ručitele svým účelem jednoznačně určená pro fázi vymáhání úhrady včas nezaplacené daně (jde o prostředek zajišťující dosažení úhrady daně). Proto také je ručiteli v nové úpravě výslovně přiznáno v podstatě stejné procesní postavení, jako má daňový dlužník. Z textu, kterým je v odst. 7 § 57a daňového řádu právě uvedené pravidlo zakotveno, ovšem vyplývá, že toto postavení je mu přiznáno ***jen v souvislosti s placením daně*** a současně až u ručitele, vůči kterému již správce daně ručení uplatnil. Do té doby (tj. do doby vydání výzvy podle odst. 1 § 57a ZSDP) a mimo záležitosti související přímo s placením daně, je pozice ručitele v zásadě dána speciálně upravenými pravidly.

Dle ustanovení § 57a ZSDP má ručitel následující oprávnění:

a) ***Právo na informaci o výši nedoplatku***

   Ručitel, který ještě nebyl správcem daně vyzván k úhradě nedoplatku, za který ručí, má nyní přímo zákonem přiznáno právo požadovat od správce daně informaci o výši tohoto nedoplatku. Správce daně mu musí tuto informaci poskytnout, v dané fázi řízení však v zásadě půjde pouze o povinnost poskytnout informaci formou sdělení výše nedoplatku. Správce daně ještě není oprávněn umožnit ručiteli např. nahlédnout do spisu týkající se dotčeného nedoplatku. Ze zákona vzniká totiž ručiteli oprávnění nahlédnout do spisu, právě až když vůči němu správce daně uplatní ručitelskou

povinnost. Dokud správce daně ručitele nevyzve k úhradě nedoplatku, nemá ručitel právo nahlédnout do spisu vedeného správcem daně ve věci daně (nedoplatku), k níž se zákonné ručení vztahuje.[52]

b) *Právo ručitele nahlédnout do spisu*

Oprávnění ručitele nahlédnout do spisu ohledně nedoplatku, za který ručí, je upraveno v 57a odst. 6 ZSDP. Zmíněné ustanovení vymezuje kromě okamžiku vzniku i rozsah tohoto oprávnění. Zákon přiznává ručiteli právo nahlédnout do spisu v rozsahu nezbytném pro uplatnění odvolání proti výzvě, dále pro podání návrhu na obnovu řízení a konečně pro případ podání žádosti o prominutí daně podle zák. č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Rozsah oprávnění k nahlížení do spisu ručitelem je poměrně značný. Nahlédnutím do spisu je ručitel oprávněn ověřit skutečnosti vymezené účelem, jak je výše uvedeno, což fakticky znamená, že smí nahlédnout do částí spisu ve věci vyměření dotčené daně (např. daňové přiznání, znalecký posudek, další doklady rozhodné pro stanovení základu daně, platební výměr na daň, případné odvolání dlužníka proti platebnímu výměru, rozhodnutí o odvolání, uplatnění mimořádného opravného prostředku atd.), dále do části vypovídající o placení této daně a samozřejmě o vymáhání úhrady nedoplatku na dlužníkovi. Na základě výše uvedeného je možné říci, že ručitel má právo v zásadě nahlédnout do celého spisu vztahujícího se ke konkrétní dani, pro kterou bylo správcem daně uplatněno ručení. Toto ustanovení je průlomové ve vztahu k povinnosti správce daně zachovávat mlčenlivost, na základě které bylo do 1.6.2006 prakticky znemožněno ručiteli nahlížet do daňového spisu dlužníka, za jehož závazek ručil.[53]
K výše uvedené problematice získávání informací od správce daně je možné odkázat také na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 102/2007–77 ve kterém bylo mimo jiné uvedeno: *„Jestliže má mít daňový ručitel srovnatelnou možnost obrany proti rozhodnutí o vyměření daně jako daňový dlužník, musí mít samozřejmě i srovnatelnou možnost dostat se ke stejným informacím. Touto optikou viděno za situace, kdy daňový řád umožňuje zaplatit daň přeplatkem na jiné dani, je zcela logické, že i daňový ručitel musí mít reálnou možnost disponovat s informacemi, zda daňový dlužník nemá přeplatek na jiné dani, protože pokud by tomu tak skutečně bylo,*

[52] § 57a odst. 6 ZSDP

[53] § 57a odst. 6 ZSDP

bylo by třeba daňový dluh uhradit přednostně z toho přeplatku a nikoli prostřednictvím daňového ručitele. Pokud za této situace žalobcům nebyl poskytnut výpis z účtu daňového dlužníka, postupoval krajský soud zcela správně a v souladu se zákonem, když rozhodnutí finančních orgánů z tohoto důvodu zrušil. Argument stěžovatele, že žalobci nemohli obdržet informace vážící se k daním, za které neručí, Nejvyšší správní soud nepovažuje za případný. Tento argument by totiž měl svoji logiku jen tehdy, jestliže by se daň neplatila přeplatkem na jiné dani. Protože však zákonná úprava tuto možnost správci daně poskytuje, musí mít daňový ručitel reálnou možnost přezkoumat, zda bylo vůči primárnímu daňovému dlužníkovi postupováno efektivním způsobem a s využitím všech zákonných možností. Pokud by tomu tak totiž nebylo, má ručitel právo se proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku účinně bránit".[54]

c) Ručiteli, který uhradil za daňového dlužníka nedoplatek, vydá správce daně ***potvrzení o úhradě tohoto nedoplatku***.[55] Ve znění účinném do 31.10.2007 měl ručitel oprávnění požadovat na správci daně potvrzení o úhradě tohoto nedoplatku a správce daně byl povinen mu bezodkladně toto potvrzení vydat (§ 57a odst. 9 ZSDP účinný do 31.10.2007).

Smysl zakotvení této povinnosti lze spatřovat ve snaze poskytnout ručiteli jasný prostředek k získání dokladu o tom, že z titulu své ručitelské povinnosti uhradil nedoplatek (závazek) jiné osoby. Účelem pak patrně bylo i usnadnit ručiteli důkazní situaci pro případné uplatnění regresu. Regresní nárok ručitele požadovat na dlužníkovi náhradu za plnění poskytnuté ručitelem na úhradu dlužníkova nedoplatku však ve vztahu k daňovému ručení není pozitivně upraven. Ani ZSDP, ani daňové zákony, které ukládají zákonnou ručitelskou povinnost, nepřiznávají daňovému ručiteli právo regresu. Je sice pravdou, že tento nárok ručitele vůči dlužníkovi je v zásadě považován za principiální záležitost a přijímá se takto za samozřejmě platný i pro daňové ručení. Jsou tu ovšem i časté diskuze zpochybňující existenci regresního nároku ručitele, pokud tento nárok zákon výslovně neupravuje. V praxi se sice prosazuje přístup, který akceptuje existenci regresního nároku daňového ručitele, výslovné nezakotvení tohoto nároku v ZSDP je však nedostatkem právní úpravy a

[54] Kobík, J. *Správa daní a poplatků s komentářem 2009*. 7. vydání. Praha : Anag, 2009, s. 613

[55] § 57a odst. 6 ZSDP

současně takto i potenciálním zdrojem zbytečných sporů. Výslovné nezakotvení tohoto nároku u daňového ručení je oproti ostatním předpisům (občanský zákoník, obchodní zákoník) výjimkou.[56]

d) Ručitel, vůči němuž bylo ručení uplatněno, má ***oprávnění ke zproštění povinnosti mlčenlivost*** podle § 24 odst. 4 ZSDP o informacích podléhajících povinnosti mlčenlivosti, se kterými byl seznámen. Povinnosti zachovávat mlčenlivost mohou být ručitelem zproštěny třetí osoby zúčastněné na daňovém řízení a pracovníci daňového orgánu, a to pouze písemně, s uvedením rozsahu a účelu.[57]

e) Ručitel ***je oprávněn podat žádost o posečkání úhrady nedoplatku nebo o úhradu nedoplatku ve splátkách***. Je – li správcem daně povoleno posečkání úhrady nedoplatku nebo jeho úhrada ve splátkách, lze nedoplatek po tuto dobu vymáhat pouze na daňovém dlužníku.[58]

f) Ručitel, vůči němuž bylo ručení uplatněno, ***má při placení daní procesní postavení jako daňový dlužník***. Ručitel tudíž může požádat o prominutí daňového nedoplatku podle § 65 ZSDP nebo o odklad výkonu rozhodnutí podle § 73 odst. 9 ZSDP.[59]

g) ***Platba daně provedená ručitelem*** se použije na úhradu nedoplatku daňového dlužníka, za který ručitel ručí. Nelze – li tuto platbu zcela nebo zčásti použít na úhradu uvedeného nedoplatku, neboť byl ke dni platby již zcela nebo zčásti uhrazen, vznikne ručiteli přeplatek ve výši rovnající se částce, která nebyla použita na úhradu nedoplatku. Správce daně převede přeplatek na případný nedoplatek ručitele, pokud je evidován na jeho osobním účtu. Nemá – li ručitel takový nedoplatek, na který lze přeplatek převést, správce daně přeplatek nebo jeho zbývající část ručiteli poukáže bez žádosti do 30 dnů od jeho vzniku. Obdobně se postupuje v případě, že dojde k zániku daňové povinnosti, kterou ručitel zcela nebo zčásti uhradil.[60]

[56] Blíže viz: Kulková, R. *Ručitel v daňovém řízení*. In: Daně a finance, 2006, č. 12, s. 15

[57] § 57a odst. 7 ZSDP a § 24 odst. 4 ZSDP

[58] § 57a odst. 5 ZSDP, § 60 ZSDP

[59] § 57a odst. 7 ZSDP

[60] § 57a odst. 8 ZSDP

h) Ode dne, kdy se výzva podle odst. 1 § 57a ZSDP stane pravomocnou, ***je ručitel oprávněn podat návrh na obnovu řízení***, ve kterém byla daňovému dlužníku stanovena daň, k úhradě jejíhož nedoplatku byl ručitel vyzván.[61] Této problematice se budu dále věnovat podrobněji.

i) O možnosti ručitele ***podat odvolání proti výzvě k úhradě nedoplatku*** vydané správcem daně podle ustanovení § 57a odst. 1 ZSPD bylo již pojednáno výše.

3.6. Ručitel a řízení o vyměření daně

Rozsah ručení, tedy faktická výše, je v zásadě dána výší zajištěné pohledávky. Ručitel v daňovém řízení je pak správcem daně vyzván k úhradě nedoplatku, tj. nedoplatku pohledávky, o jejíž výši bylo již autoritativně rozhodnuto – ručitel je vyzván k úhradě nedoplatku, který byl stanoven již před tím daňovému subjektu ve vyměřovacím řízení. Od 1.6.2006 je v § 57a odst. 3 ZSDP zcela nově upravena možnost ručitele podat návrh na obnovu řízení, ve kterém byla daňovému dlužníku stanovena daň, k úhradě jejíhož nedoplatku byl ručitel vyzván. Tato novinka reaguje jistě na v minulosti časté námitky ručitelů k vyměřovacímu řízení. První významnou změnou související s možností daňového ručitele zasáhnout do vyměřovacího řízení je již nové pravidlo zakotvené v odst. 1 § 57a ZSDP. Správce daně má dle ustanovení § 57a odst. 1 totiž povinnost připojit k výzvě zasílané ručiteli rozhodnutí o stanovení daně, jejíž nedoplatek je předmětem výzvy. V této souvislosti je možné upozornit na skutečnost, že zákon dostatečně nereflektuje situaci tzv. konkludentně vyměřených daní, kdy správce daně žádné písemné rozhodnutí o vyměření daně nevydává[62] (jde o vyměření v souladu s daňovým přiznáním, jak je toto podáno daňovým subjektem).[63] Povinnost zasílání rozhodnutí o stanovení daně ručitelům neznamená možnost ručitelů napadnout dodatečně tento platební výměr např. odvoláním. Ručitel má ale již výše uvedené oprávnění podat návrh na obnovu řízení, ve které byla předmětná daň stanovena, v rámci obnovy může ručitel namítat nesprávnost daně stanovené daňovému dlužníku. **Ručitel tedy prostřednictvím návrhu na obnovu řízení může zasáhnout do řízení o vyměření daně za**

[61] § 57a odst. 3 ZSDP

[62] Pokud nedošlo k vydání platebního výměru, ale došlo k vyměření daně postupem upraveným v § 18 odst. 3 zákona o dani darovací a dani z převodu nemovitostí, tj. fikcí vystavení platebního výměru včetně fikce jeho doručení, zašle správce daně ručiteli opis platebního výměru. (Koutná, A. *Co nového v právní úpravě daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí?* In: Daně a právo v praxi, 2008, č. 1, s. 28)

[63] Blíže viz: Kulková, R. *Ručitel v daňovém řízení.* In: Daně a finance, 2006, č. 12, s. 12

kterou ručí. Navrhnout obnovu (tj. mimořádný opravný prostředek) dotčeného vyměřovacího řízení je ovšem oprávněn pouze ručitel vyzvaný správcem daně k úhradě nedoplatku a navíc až od okamžiku, kdy se výzva ručiteli k úhradě dotčeného nedoplatku stane pravomocnou. Z hlediska podmínek pro nařízení obnovy řízení není ohledně žádosti podávané ručitelem stanovena fakticky žádná výjimka. Platí tedy režim stanovení § 54 ZSDP, včetně lhůt tam zakotvených. Žádost o obnovu lze podat ve lhůtě šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Tyto lhůty nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav. Vzhledem k tomu, že ručitel je oprávněn podat žádost až po právní moci výzvy ručiteli, lze mít za to, že ve vztahu k ručiteli začne běžet subjektivní šestiměsíční lhůta k podání žádosti o obnovu vyměřovacího řízení nejdříve ode dne právní moci výzvy ručiteli. Ručitel se nepochybně může o důvodech obnovy dozvědět i mnohem dříve, před tím, než byl správcem daně k úhradě nedoplatku vyzván (resp. dokonce, než se výzva stane pravomocnou), ale dokud se výzva podle § 57a odst. 1 ZSDP nestane pravomocnou, není ručitel oprávněn podat návrh na obnovu řízení. Argumentem ad absurdum by pak bylo možné dospět k závěru, že ručitel by v takovém případě nemusel být oprávněn podat návrh na obnovu řízení také vůbec, přestože by třeba důvody pro obnovu řízení mohly existovat. V takovém případě by postrádal institut obnovy řízení vůči ručiteli smysl. Z uvedeného důvodu se tudíž přikláním k výše uvedenému názoru, že v ustanovení § 54 odst. 3 ZSDP uvedená šestiměsíční lhůta by neměla vůči ručiteli začít běžet dříve, než nabude právní moci výzva podle § 57 a odst. 1 ZSDP, neboť až od tohoto okamžiku je ručitel objektivně oprávněn podat návrh na obnovu řízení. Objektivní lhůta pro podání žádosti o obnovu se však i u ručitele bez dalšího řídí lhůtou pro zánik práva dotčenou daň vyměřit nebo doměřit.[64] Na nově ručiteli přiznané právo požádat o obnovu novela reagovala v úpravě § 55 ZSDP. *Pokud podal návrh na obnovu řízení* ve věci vyměření daně ručitel, je i tento ručitel (spolu s daňovým subjektem) příjemcem rozhodnutí o povolení či nepovolení obnovy. *V řízení o povolení obnovy* má ručitel stejné postavení jako sám daňový subjekt – oba mají v průběhu řízení o povolení obnovy stejná procesní práva a povinnosti.[65] *Jestliže pak byla obnova řízení povolena* a stalo se tak na návrh ručitele, má tento při dokazování v obnoveném řízení stejné

[64] Blíže k této problematice viz: Všetečka P. *Právní úprava ručení v daňovém řízení po novele*. in: Daňová a hospodářská kartotéka, 2006, č. 14-15, s. 46-47 nebo Kulková, R. *Ručitel v daňovém řízení*. In: Daně a finance, 2006, č. 12, s. 13

[65] § 55 odst. 4 ZSDP

postavení jako daňový subjekt.[66] Za příjemce nového rozhodnutí ve věci (nové rozhodnutí o vyměření daně) jsou pak zákonem výslovně označeni daňový subjekt a současně i ručitel; z pozice příjemce vyplývá oběma možnost podání opravného prostředku (odvolání). Vzhledem k tomu, že daňové řízení je založeno výhradně na dvoustranném právním vztahu daňový subjekt – správce daně, byla do § 55 ZSDP technickou novelou ZSDP vložena speciální úprava, která řeší postavení ručitele, který byl iniciátorem návrhu na povolení obnovy řízení, tak aby bylo zřejmé jeho postavení v rámci povolení obnovy a obnoveného řízení také v případě, že daňový subjekt zemře bez dědice, nebo zanikne bez právního nástupce. Pokud dojde k situaci, kdy daňový subjekt zemřel bez dědice, nebo zanikl bez právního nástupce a ručitel již nedoplatek zcela nebo zčásti uhradil - potom se vede řízení o návrhu na povolení obnovy řízení případně obnovené řízení pouze s ručitelem.

V ZSDP bohužel není upraven dopad vydání nového rozhodnutí o vyměření daně na povinnost ručení uplatněnou předchozí výzvou ručiteli, která byla vydána na základě původního (nyní zrušeného) rozhodnutí o vyměření daně. Není zejména patrné, zda je nutné vydat novou výzvu ručiteli. Skutečnost, že ručitel je výslovně označen za příjemce nového rozhodnutí o vyměření daně, by mohla naznačovat, že znovu vyzývat ručitele výzvou podle § 57a ZSDP není namístě.

3.7. Ručitel a možnost prominutí daně

Vedle možnosti podat žádost o obnovu vyměřovacího řízení bylo ručiteli zákonem č. 230/2006 Sb. nově přiznáno oprávnění požádat i o prominutí daně. Prominutí daně je jednou z možností, jak snížit či dokonce anulovat daňovou povinnost. Tato možnost ručitele je výslovně upravena jen u daně darovací a u daně z převodu nemovitostí, a to ve smyslu a za podmínek vyplývajících z ustanovení § 25 zákona č. 357/1992 Sb. Kompetenci, tedy pravomoc rozhodnout o prominutí daně z převodu nemovitostí nebo daně darovací podle zákona č. 357/1992 Sb. mají finanční ředitelství a mohou tak učinit především na žádost daňového subjektu případně na podnět ručitele, pak se řízení vede z moci úřední a rozhodnutí se doručuje také ručiteli. Podmínky pro podání žádosti nebo podnětu o prominutí daně darovací nebo daně z převodu nemovitostí jsou následující. Musí se jednat o odstoupení od smlouvy, nebo o vrácení daru pro vady, nebo o zrušení rozhodnutí o vyvlastnění, k čemuž musí dojít ve lhůtě 3 let:

[66] § 55 odst. 9 ZSDP

- ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí,
- ode dne nabytí účinnosti smlouvy o úplatném či bezúplatném převodu nemovitosti, které nejsou předmětem evidence v katastru nemovitostí,
- od bezúplatného nabytí movité věci,
- ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o vyvlastnění

a daňový subjekt ve stejné tříleté lhůtě podá žádost o prominutí této daně, případně v této lhůtě podá ručitel podnět k prominutí dané daně. Pokud jde o prominutí daně darovací z důvodu vrácení daru pro vady, je třeba si uvědomit, že k vrácení daru může dojít i z jiných důvodů, ovšem pak nelze tuto daň prominout.

Ve znění účinném do 31.12.2006 byl oprávněn požádat o prominutí daně ***pouze ručitel*** (podle původního znění ručitel o prominutí daně přímo žádal, nepodával pouze podnět jako je tomu ve znění platném dnes), ***kterému byla doručena výzva k zaplacení nedoplatku***. K tomuto je ale nutné poznamenat, že z hlediska lhůty, v níž musela být žádost o prominutí podána tak, aby jí mohlo být vyhověno, platila však i pro ručitele lhůta tří let od vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí, respektive ode dne nabytí účinnosti smlouvy o úplatném či bezúplatném převodu nemovitosti, které nejsou předmětem evidence v katastru nemovitostí či od bezúplatného nabytí movité věci (bez ohledu na to, zda v této době byla vydána výzva ručiteli, či nikoli). Podmínku, podle které mohl o prominutí daně podle ustanovení § 25 zákona č. 357/1992 Sb. žádat pouze ručitel kterému byla doručena výzva k zaplacení nedoplatku, odstranila s účinností od 1.1.2007 novela zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí provedená zákonem č. 186/2006 Sb.

Předchozí praxe a poznatky z ní byly důvodem, proč ustanovení § 25 zákona č. 357/1992 Sb. bylo dále rozšířeno o další možnosti prominutí daně z převodu nemovitostí. Jedna z možností je nyní upravena v odst. 4 citovaného ustanovení. Jedná se o případy vážící se ke smlouvám o zajišťovacím převodu práva tam, kde v důsledku toho dojde ke změně vlastnického práva k nemovitosti, nebo o případy vážící se k přechodu vlastnictví k nemovitosti v souvislosti s postoupením pohledávky.

Protože obdobné důsledky jakéhosi obnovení vlastnického práva vznikají i tam, kde se jedná o smlouvy uzavřené např. s rozvazovací podmínkou, avšak mimo smlouvu o zajišťovacím převodu práva, pak při snaze řešit tyto případy obdobně a zachovat tak poplatníkům a ručitelům srovnatelná práva ve srovnatelných situacích, může podle ustanovení § 25 odst. 5 zákona č. 357/1992 Sb. finanční ředitelství na žádost daňového subjektu nebo na základě

podnětu ručitele daň z převodu nemovitostí prominout, dojde-li ke zpětnému nabytí vlastnictví k dané nemovitosti původním převodcem do tří let ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí nebo ode dne nabytí účinnosti smlouvy o převodu nemovitosti, která není předmětem evidence v katastru nemovitostí, a v této lhůtě daňový subjekt požádá o prominutí daně nebo ručitel podá podnět finančnímu ředitelství. Zde se jedná o převody nemovitostí na základě:

- smlouvy uzavřené s rozvazovací podmínkou (mimo smluv o zajišťovacím převodu práva – to je již řešeno v odst. 4 citovaného ustanovení),
- smlouvy s výhradou zpětného převodu vlastnictví k nemovitosti,
- jiné smlouvy, která byla po převodu vlastnictví zrušena.

Kladné vyřízení žádosti nebo podnětu k prominutí daně je podmíněno zápisem vlastnictví k nemovitosti ve prospěch původního vlastníka v katastru nemovitostí.
Jen pro úplnost je možné dodat, že podle ustanovení § 25 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. může Ministerstvo financí na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední, a to i k podnětu ručitele, daň zcela nebo částečně prominout při řešení důsledků živelných pohrom a jiných mimořádných hromadných událostí z důvodu odstranění tvrdosti.[67]

K možnosti ručitele žádat o prominutí daně judikoval ještě před změnou ZSDP provedenou zákonem č. 230/2006 Sb. rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku spisové značky 1 Afs 86/2004-54 ze dne 26.10.2005. *„Povinnost zaplatit daňový nedoplatek, která za splnění zákonem předepsaných podmínek stíhá ručitele, představuje zásah do jeho majetkové sféry, neboť ho ochuzuje o částku, kterou bude povinen zaplatit; jde proto zároveň o zásah do základního práva pokojně užívat majetek. Tato majetková újma může být mj. odvrácena i prominutím daně. Z principu rovnosti všech osob před zákonem vyplývá, že všichni ti, do jejichž majetkové sféry finanční orgány zasahují, musí mít stejné možnosti obrany proti těmto zásahům. Naopak z principu rovnosti se podává, že pokud má mít ručitel obdobnou povinnost jako dlužník (tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně), musí mít k dispozici též obdobné prostředky k obraně*

[67] Blíže k problematice prominutí daně podle zákona č. 357/1992 Sb. Koutná, A. *Co nového v právní úpravě daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí?* In: Daně a právo v praxi, 2008, č. 1, s. 28-30

před touto povinností (tedy musí mít možnost žádat o prominutí daně, má – li tuto možnost i dlužník). Jinak řečeno, postavení ručitele musí být obdobné postavení daňového subjektu.“ [68]

Ručitel může tedy např. využívat všech oprávnění, kterých je oprávněn využívat i daňový subjekt (dlužník) podle části šesté a následující ZSDP, např. může zažádat o posečkání daně a povolení splátek podle § 60 ZSDP, o prominutí daňového nedoplatku podle § 65 ZSDP apod. Za současné právní úpravy daňového ručení již není uvedený rozsudek pro aplikační praxi správců daně příliš významný, neboť postavení ručitele (a to jak v řízení placení daní, tak nově specifickým způsobem i ve vyměřovacím řízení) je nyní výslovně upraveno přímo v ZSDP. Může však stále sloužit jako určité interpretační vodítko v případě možného vzniku některých pochybností, např. zda je ručitel oprávněn zažádat o prominutí daně podle § 55a ZSDP. Prominutí daně je specifický institut daňového řízení, mimořádný opravný prostředek, který se vztahuje spíše k vyměřovacímu řízení, ačkoli podle § 55a odst. 1 ZSDP může k prominutí daně dojít v kterémkoli stádiu daňového řízení. Ačkoli ZSDP ručiteli výslovně nepřiznává právo o prominutí daně zažádat a tento institut zřejmě ani nelze přímo zahrnout do řízení týkajícího se placení daní, domnívám se, že ručiteli by přesto nemělo být v souladu se zásadou postavení rovného daňovému dlužníkovi upíráno právo zažádat o prominutí daně podle § 55a ZSDP.[69] Také v praxi je nyní akceptováno, že ručiteli přísluší toto oprávnění v obecné podobě, tj. jako možnost žádat o prominutí daně ve smyslu ustanovení § 55a ZSDP, přestože oprávnění ručitele žádat o prominutí daně je výslovně upraveno pouze u daně z převodu nemovitostí a u daně darovací podle citovaného ustanovení § 25 zákona č. 357/1992 Sb.

3.8. Ručitel a povinnost hradit příslušenství nedoplatku

Jak již bylo výše uvedeno, povinnost ručitele je v odst. 1 nového § 57a ZSDP vymezena ve vztahu k nedoplatku. Pokud jde o příslušenství daně, neobsahovala původní úprava ZSDP v podstatě žádané výslovné ustanovení, ze kterého by vyplývala povinnost ručitele *hradit za dobu svého prodlení sankci*, ale ani úroky za posečkání nebo splátkování, které bylo případně ručiteli povoleno. S účinností novely ZSDP provedené zákonem č. 230/2006 Sb., tj. od 1.6.2006, došlo v tomto ohledu v úpravě ručení ke změně. Dle ustanovení § 57a odst. 5 ZSDP

[68] Baxa, J. *Přehled judikatury ve věcech daňového řízení*. 1. vydání. Praha : Aspi, 2007, s. 386

[69] Srovnej též: Všetečka P. *Právní úprava ručení v daňovém řízení po novele*. In: Daňová a hospodářská kartotéka, 2006, č. 14-15, s. 47

(ve znění účinném do 31.10.2007) měla totiž ručiteli vznikat povinnost uhradit náklady řízení a úroky, které k nedoplatku přirostly poté, co uplynula lhůta stanovená ručiteli ve výzvě správce daně k úhradě nedoplatku. Povinnost úhrady úroků nebyla blíže specifikována v tom směru, zda mělo jít jen o případný úrok z prodlení, který však ZSDP ve znění účinném od 1.6.2006 ještě neznal, nebo i o úrok z odložené částky při posečkání nebo splátkování, popř. jen posledně uvedený úrok. Novela ZSDP provedená zákonem č. 230/2006 Sb. totiž s účinností od 1.1.2007 přinesla kompletně novou úpravu sankčního systému a v rámci tohoto došlo k novému obsahovému vymezení některých termínů, mimo jiné i pojmu úrok. Technickou novelou ZSDP s účinností od 31.10.2007, byl původní odst. 5 § 57a ZSDP vypuštěn. Důvodem této změny bylo jednak zmírnění dosavadního nevýhodného postavení ručitele a zvýšení jeho právní jistoty spočívající v respektování rozsahu zákonného ručení daného příslušným zákonem a nerozšiřování této povinnosti v odlišném, v tomto případě procesním, předpise a dále pak zjednodušení evidence na straně správce daně. Od účinnosti technické novely ZSDP tedy platí, že ručitelova platební povinnost zůstane v rozsahu zákonného ručení daného příslušným zákonem, přičemž prodlení s platbou nebude ručiteli dále úročeno. K dobrovolné úhradě ručitelského závazku tak bude ručitele motivovat pouze hrozba případné exekuce a s ní souvisejících nákladů. K výše uvedenému je nutné poznamenat, že ani do vypuštění odst. 5 § 57a ZSDP nedocházelo k aplikaci tohoto ustanovení, neboť jak již bylo výše uvedeno, ZSDP ve znění účinném od 1.6.2006 úrok z prodlení ještě neznal (jeho uplatnění vůči ručiteli tedy logicky nepadalo v úvahu) a pokud ručitel neměl povinnost platit penále za prodlení s úhradou, tím spíše ho neměla stíhat ani povinnost platit úrok za posečkání nebo splátkování, které mu bylo na jeho žádost případně povoleno. Nový § 57a odst. 5 ZSDP zakotvený technickou novelou ZSDP reaguje na situaci, kdy je na žádost ručitele povoleno posečkání úhrady nedoplatku nebo jeho úhrada ve splátkách. V takovém případě lze nedoplatek po tuto dobu vymáhat pouze na daňovém dlužníkovi. Zákon svojí úpravou chrání ručitele před exekucí. Technická novela ZSDP přinesla změnu také v původním odstavci 6 § 57a ZSDP (nyní odst. 5 § 57a ZSDP), tato změna pouze zohlednila fakt, že pokud ručiteli nevzniká úrok z prodlení, není na místě, aby mu v případě posečkání vznikal úrok z posečkané částky v smyslu § 60 ZSDP. Oba úroky (buď úrok z prodlení, nebo úrok z posečkané částky) tak vznikají pouze primárnímu daňovému dlužníkovi (daňovému subjektu).

3.9. Placení nedoplatku ručitelem

Ručitel coby „náhradní“ dlužník má povinnost uhradit nedoplatek až tehdy, je-li k tomu správcem daně vyzván. Tehdy má také při placení nedoplatku přiznáno postavení shodné jako primární daňový dlužník. Úhradu od ručitele může správce daně vymáhat až po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě ručiteli. Vzhledem k tomu, že případně podané odvolání má odkladný účinek, měla by tato lhůta běžet až po právní moci „ručitelské“ výzvy. Jak již bylo uvedeno výše je ručitel oprávněn před, ale i po uplynutí této lhůty požádat o odklad platby nebo o její rozložení – o posečkání nebo o splátkování. Na tomto místě je nutné zopakovat, že ručiteli nelze upřít právo či možnost uhradit nedoplatek dobrovolně už před tím, než je vůbec správcem daně k úhradě vyzván.

Platbu nedoplatku ručitelem za daňového dlužníka upravovalo po novele ZSDP provedené zákonem č. 230/2006 Sb. ustanovení § 57a odst. 9 ZSDP, které znělo takto: „*Byl – li nedoplatek na dani uhrazen ručitelem a vznikne – li ke dni úhrady daňovému dlužníkovi vratitelný přeplatek podle § 64, správce daně převede tento přeplatek na případný nedoplatek na osobním účtu ručitele, kde se eviduje o jeho vlastních daňových povinnostech. Nemá – li ručitel nedoplatek, na který lze přeplatek převést, správce daně přeplatek nebo jeho zbývající část ručiteli poukáže bez žádosti do 30 dnů od jeho vzniku až do výše jím uhrazené částky*.“ Důležité bylo také pravidlo zakotvené § 59 odst. 5 ZSDP, který zní následovně: *Úhrada daně se použije na úhradu daňových povinností v tomto pořadí: a) náklady řízení, b) pokuty a penále, c) zvýšení daně, d) nejstarší nedoplatky na dani, e) běžné platby daní, f) úrok.* Formulace ustanovení § 57a odst. 9 nebyla nejzdařilejší a v praxi docházelo k určitým pochybnostem a problémům vzniklým především za situace kdy nedoplatek uhradil jak ručitel, tak zároveň splnil svou platební povinnost primární daňový dlužník, resp. byl z této povinnosti z nějakého důvodu liberován (např. doměření nižší daně, prominutí daně apod.). Základním problémem této právní úpravy byla především ta skutečnost, že v ustanovení §57a odst. 9 ZSDP chybělo výslovného pravidlo o odděleném používání a posuzování plateb ručitelů pouze pro ty nedoplatky, za který dotčený ručitel ručil a měl povinnost je jako ručitel hradit. Jestliže měl totiž daňový dlužník ještě i jiné nedoplatky, došlo v souladu s pravidlem zakotveným v § 59 odst. 5 ZSDP k tomu, že platba ve vztahu k níž bylo uplatněno ručení byla použita na úhradu dalších nedoplatků dlužníka, i když jinak (při odděleném posouzení pouze ve vztahu k nedoplatku, za který ručitel ručil) přeplatek fakticky vznikl. Podle ust. § 64 ZSDP, na který bylo mimochodem ve starší právní úpravě odkazováno, se totiž za vratitelný

přeplatek považuje až taková částka úhrad, která převyšuje v zásadě všechny splatné daňové povinnosti dlužníka na všech jeho daních.

Ve srovnání s dosavadní právní úpravou tj. se zněním ZSDP ještě před novelou provedenou zákonem č. 230/2006 Sb., kdy bylo možné přeplatek, který takto vznikl, vrátit pouze daňovému dlužníku[70] došlo po novele ZSDP provedené zákonem č. 230/2006 Sb. v tomto ohledu v postavení ručitele k pozitivní změně, když v těchto případech (tj. v případě vzniku přeplatku na daňovém účtu daňového dlužníka) bylo ručiteli již alespoň umožněno domoci se finančních prostředků, které za daňového dlužníka uhradil, přímo od správce daně (bez nutnosti uplatnění regresu na daňovém subjektu, za něhož ručí).

Výše popsaný nedostatek ZSDP byl s účinností od 31.10.2007 vyřešen technickou novelou ZSDP , když dosavadní odst. 9 § 57a ZSDP byl nahrazen novým odst. 8, který byl oproti původnímu znění přeformulován a ze kterého nyní nově vyplývá, že platby uskutečněné ručitelem nelze použít na nedoplatky k jiným daním, než za které ručitel ze zákona ručí, ať již se jedná o jiné druhy daní, nebo stejný druh daně, ale jiné zdaňovací období. Výše uvedené problematiky se dále dotkla novela ZSDP provedená s účinností od 1.1.2008 zákonem č. 296/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), a některé zákony související s jeho přijetím. 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. Ručitel tak má jistotu, že platba, kterou za daňového dlužníka provede v rámci svého zákonného ručitelského závazku, nebude započtena na starší nedoplatky tohoto daňového dlužníka. Pokud souběžně uhradí nedoplatek daňový dlužník i ručitel, stane se přeplatek přeplatkem ručitele.[71] Současně se upravil postup při vracení přeplatku tak, aby byl vůči ručiteli šetrnější, neboť za situace, kdy má ručitel vlastní nedoplatky u správce daně, provede správce daně jejich úhradu takto vzniklým přeplatkem. Dosud nebylo možné použít platby uskutečněné ručitelem na jeho nedoplatky k jiným daním, než za které ručitel ze zákona ručil. V ustanovení § 57a odst. 8 ZSDP je tedy upraven technický postup, kterým se omezuje zásada „*co správce daně schvátí, již nikdy*

[70] Podle dosavadní právaní úpravy bylo možné vracet daňový přeplatek pouze primárnímu daňovému dlužníkovi, neboť se jednalo o částku plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství na jeho osobním daňovém účtu.

[71] Přednost má úhrada nedoplatku primárním dlužníkem.

nenavrátí“, zakotvená v ustanovení § 59 odst. 7 ZSDP (vrácení platby tomu, kdo za daňového dlužníka zaplatil, není přípustné).[72]

K otázce přeplatků je možné ještě stručně poznamenat, že v nové právní úpravě není – obdobně jako doposud – výslovně reagováno na situace, kdy ručitel sám coby dlužník má případně u správce daně evidován vratitelný přeplatek na vlastním osobním daňovém účtu a současně mu coby ručiteli vznikne povinnost úhrady nedoplatku jiného dlužníka. Přesto není v zásadě nemožné, aby ke splnění ručitelské platební povinnosti v takovémto případě došlo užitím jinak vratitelného přeplatku vzniklého na vlastním osobním účtu ručitele.

Zaplacením dlužné částky (nedoplatku) ručitelem je splněna jeho zákonná povinnost ručení. Ručitel, který na výzvu správce daně neuhradil nedoplatek, za který ručí, se po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě vydané podle § 57a odst. 1 ZSDP dostává do pozice daňového dlužníka i z hlediska případného vynucení plnění. Správce daně je pak povinen po ručiteli vymáhat úhradu nedoplatku exekucí, zde se pak plně uplatní ustanovení § 73 ZSDP. Správce daně je oprávněn nedoplatek vymáhat po ručiteli sám, tj. *daňovou exekucí*, nebo se obrátí na *soud*, či požádá o vymožení nedoplatku *soudního exekutora*. Ve smyslu ustanovení § 72 ZSDP může správce daně po vydání výzvy ručiteli zřídit svým rozhodnutím zástavní právo i na majetek ve vlastnictví ručitele.

3.10. Zánik a přechod ručitelské povinnosti

Ručení zaniká zásadně zánikem zajištěné pohledávky, ať už k tomu došlo splněním, nebo například prominutím daně. Nezaniká však smrtí nebo zánikem primárního dlužníka (daňového subjektu), ale ani smrtí či zánikem ručitele. Zemře – li daňový ručitel, přecházejí na dědice dnem úmrtí všechna jeho práva a povinnosti majetkové povahy, tedy i povinnost ručitele zaplatit nedoplatek za daňového dlužníka.[73] I zde se uplatní pravidlo zakotvené v ustanovení § 57 odst. 3 ZSDP, podle něhož daňová povinnost vzniklá před smrtí fyzické osoby přechází na dědice.[74] Obdobně to platí u ručitelů právnických osob, kde ve smyslu ustanovení § 57 odst. 4 ZSDP platí, že daňová povinnost zaniklých právnických osob přechází na jejich právní nástupce. V obou případech však musí jít dle ustanovení § 57 odst. 2 o

[72] Kobík, J. *Správa daní a poplatků s komentářem 2009*. 7. vydání. Praha: Anag, 2009, s. 619

[73] V případě povinnosti ručitele zaplatit za daňového dlužníka nedoplatek se nejedná o výjimku z univerzální sukcese, která by smrtí ručitele zanikla.

[74] Dědic ručitele za takto přešlý dluh odpovídá podle zásad upravených v občanském zákoníku, tj. do výše ceny nabytého dědictví.

daňovou povinnost vzniklou ještě před smrtí (zánikem) původního ručitele. Ve smyslu ustanovení § 57a odst. 1 ZSDP vzniká ručiteli povinnost uhradit nedoplatek vydáním a doručením výzvy k úhradě nedoplatku ručitelem. Pokud ručitel zemřel či zanikl a ještě předtím byl správcem daně vyzván k úhradě nedoplatku, přechází ručitelská povinnost na právní nástupce (dědice) zemřelého, resp. zaniklého ručitele. Pokud však ručitel zemřel či zanikl dříve, tj. aniž ho správce daně jako ručitele vyzval výzvou vydanou ve smyslu ustanovení § 57a odst. 1 ZSDP, nelze již tuto ručitelskou povinnost vůči právnímu nástupci zemřelého či zaniklého daňového ručitele uplatňovat.

4. Právní úprava postavení ručitele podle daňového řádu

4.1. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Dne 3. září 2009 vyšel pod číslem 280 nový právní předpis nesoucí název daňový řád. Výraz daňový řád není žádnou novinkou, neboť byl již po léta používán (zejména judikaturou) pro označení stávajícího zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který bude s účinností k 1. lednu 2011 zákonem č. 280/2009 Sb. nahrazen.[75] Důvodem tohoto nahrazení je skutečnost, že podle názoru řady odborníků současný zákon již neplní úlohu, kterou by plnit měl, neboť jeho aplikace není prakticky možná bez znalosti rozsáhlé judikatury a metodických pokynů. Vzhledem k tomu, že jsme stále ještě zemí, kde základním pramenem práva je zákon, nikoli judikatura a metodické pokyny, a kde platí pravidlo, že státní moc je možné vykonávat toliko na základě zákona, přistoupilo Ministerstvo financí, coby předkladatel návrhu zákona, k řešení, které by mělo tento stav narovnat.[76] Tímto řešením bylo vytvoření nového zákona, který by zohlednil vývoj a poznatky dosavadních 17 let. Myšlenka nového daňového řádu je relativně stará, možná tak stará jako samotný ZSDP, který vznikal v poměrně hektické době, kdy zde neexistovala prakticky žádná judikatura, tudíž ani tlak na to, aby jednotlivé normativní věty byly jednoznačné a nepochybné. Jak důležitou roli může vágně či dvojsmyslně formulovaný text sehrát, naučila uživatele ZSDP znát právě až judikatura, která svými někdy nečekanými závěry nepřestává udivovat dodnes. Oficiálním krokem, který vedl k zahájení prací na novém daňovém řádu, bylo usnesení vlády č. 592 ze dne 14. července 2000, kterým bylo ministru financí uloženo připravit místo novely ZSDP text nového zákona. Nová právní úprava se musela vypořádat především se stávající judikaturou, která sice není vždy dokonalá a argumentačně přesvědčivá, avšak pro účely zkvalitnění právního prostředí v oblasti daňového práva procesního nezbytná a nezastupitelná. Předkladatel si proto za cíl vytyčil řešení otázek, které v normativním textu dosud chyběly, odstranění nejpalčivějších nedostatků stávajícího zákona a zkvalitnění celé materie z hlediska jednotné terminologie, logické a přehledné systematiky a vnitřní bezrozpornosti. Celý legislativní proces až do jeho konce provázela otázka, zda je zapotřebí nového zákona (rekodifikace) nebo zda by nestačila větší a ucelenější novela ZSDP. Hlavními odpůrci

[75] V průběhu příštích let bude tedy při studiu judikatury nutné rozlišovat, co je myšleno pod pojmem *"daňový řád"*. Zda se jedná o ten skutečný, či jde ještě o zákon o správě daní a poplatků.

[76] Šimek, *K. Daňový řád: K procesu vzniku nového zákona*. In: Daně a finance, 2009, č. 11, s. 3

rekodifikace byli zejména soudci Nejvyššího správního soudu, podle nichž takto zásadní krok vyvolává znejistění celé dosavadní judikatury, kterou se za několik let fungování Nejvyššího správního soudu podařilo ustálit a sjednotit. Řešením by podle soudců byla rozsáhlejší novela stávajícího zákona, která by opravila nejpalčivější nedostatky.[77] Názor předkladatel a jak se později ukázalo, tak i názor většinový byl opačný. Argumentovalo se zejména tím, že kvalita změn je natolik veliká, že zhojit vytyčené problémy rozsáhlou novelou by bylo kontraproduktivní a navíc polovičaté, neboť změny systematiky a zpřehlednění textu obsahující dlouhé odstavce a paragrafy není možné docílit na platformě starého zákona.

Cílem přijetí nového zákona nebylo vytvořit komplexní kodifikaci daňového práva procesního ani zásadním způsobem změnit pojetí, kterým je tato oblast právního řádu upravena. Nadále tak zůstává zachována konstrukce, podle níž je v obecném procesním předpise soustředěna procesní materie společná pro všechny daňové zákony s tím, že jednotlivé hmotně právní předpisy obsahují vedle hmotně právních ustanovení i nezbytné procesní odchylky. Těmito zákony je třeba rozumět nejen zákony o „daních" v užším slova smyslu (zákon o dani z příjmu, zákon o dani z přidané hodnoty atd.), ale veškeré zákony upravující hmotně právní i procesní pravidla týkající se peněžitých plnění určených do veřejných rozpočtů, při jejichž správě se daňový řád podpůrně (subsidiárně) používá (např. zákon o místních poplatcích či celní zákon). V souvislosti s přijetím nového daňového řádu, byl přijat také zákon 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu, který mimo jiné upravuje změny v jednotlivých hmotných daňových zákonech a v zákonech o poplatcích. Deklarovaným přínosem nového zákona by pak mělo být odstranění těch procesních odchylek, které nejsou nezbytné, popřípadě jsou duplicitní, což povede k zjednodušení textu, jakož i zajištění jednotné terminologie, která by vedla k větší provázanosti jednotlivých daňových zákonů.[78] Zákon by měl být pro uživatele přehlednější a srozumitelnější, zákonodárce se snažil přesně definovat jednotlivá ustanovení tak, aby v jednom odstavci byly soustředěny věty, které spolu souvisejí a zároveň se také snažil, aby se co nejméně odkazovalo na předchozí ustanovení, která komplikují už tak velmi legislativně náročnou normu.[79]

[77] Šimek, *K. Daňový řád: K procesu vzniku nového zákona*. In: Daně a finance, 2009,č. 11, s. 5

[78] MF ČR Praha.: *Důvodová zpráva k daňovému řádu*, 2008, s. 2

[79] Grossová, M.E. *Daňový řád*. In: Pocta Milanu Bakešovi k 70. Narozeninám. 1. vydání. Praha: Leges, 2009, s.110

V souvislosti s přípravou rekodifikace daňového práva procesního se v odborných diskusích objevila otázka vztahu daňového řádu a správního řádu. Předmětem diskuse bylo, zda by nebyla vhodnější konstrukce, podle níž by daňový řád (sekundárně tedy všechny daňové zákony) byl subsidiárně podřazen pod režim správního řádu. Byly zvažovány dvě varianty a to komplexní úprava daňového procesu nezávislá na správním řádu, nebo omezená úprava daňového procesu se subsidiárním použitím správního řádu. Postoj předkladatele byl ve prospěch zachování stávající koncepce nezávislého postavení na správním řádu. Argumentů pro i proti bylo sneseno mnoho. K nejvýznamnějším důvodům pro odmítnutí subsidiárního použití správního řádu bylo především to, že subsidiární použití správního řádu by bylo velkým rizikem, které nemá tradici u nás ani v zahraničí a dále ta skutečnost, že současná koncepce správního řádu byla vytvářena bez ohledu na případnou provázanost s daňovým procesem, s ponecháním tzv. *dělené správy*[80]. Pokud by výsledným cílem měla být důsledná harmonizace obou textů, znamenalo by to při zachování funkčnosti berní správy vedle nového pojetí daňového procesu v daňovém řádu i jednotlivých daňových zákonech nutnost novelizovat samotný správní řád. Ve výsledku by také pak bylo nutné pracovat se třemi právními předpisy zároveň a daňový řád by pak místo přehledného zákona byl souhrnem výjimek na téma, proč je nutné se odchýlit od správního řádu.[81]

V důvodové zprávě k daňovému řádu je dále uvedeno, že cílem nové právní úpravy je transparentnější a jednoznačnější úprava dosavadního postupu při správě daní s důrazem na snížení administrativní zátěže a posílení využívání elektronické podpory správy daní a komunikaci s daňovými subjekty. Přijetí daňového řádu by tak mělo především zajistit větší právní jistotu daňových subjektů i správců daně, neboť zákon reaguje na dlouholetou zkušenost s problémy interpretace původního zákona, která se projevuje jak rozdílným rozhodováním v obdobných případech krajskými soudy, tak i jednotlivými správci daně.

[80] Dělenou správou je podle ZSDP i daňového řádu třeba rozumět jev, kdy je určité peněžité plnění ukládáno podle „nedaňového zákona“ (nejčastěji v režimu dle správního řádu), a při jeho placení (rozuměj vybírání, evidenci, zajišťování a vymáhání) se posléze postupuje podle daňového řádu. Dochází tak ke změně procesního prostředí, které nazýváme procesní dělená správa. Se změnou procesu může být spojena i změna instituce (věcné příslušnosti), tudíž správa placení (popřípadě pouze vymáhání) přejde na jiný orgán – tzv. obecného správce daně (srov. § 106 správního řádu). Nový daňový řád přináší pro oblast dělené správy podrobnější úpravu, a to jak samotného popisu procesu dělené správy, tak při precizaci instrumentů z oblasti placení daní (zejména pak daňové exekuce).

Šimek, *K. Daňový řád: K procesu vzniku nového zákona*. In: Daně a finance, 2009, č. 11, s. 2

[81] Podrobnější vyjádření a argumentaci na toto téma lze nalézt v obecné části důvodové zprávy k daňovému řádu.

Nová kodifikace si klade za cíl zejména[82]*:*

- *vymezení a upřesnění použitých pojmů a jejich vazeb v jednotlivých institutech, což by mělo ovlivnit pozitivně některé opakující se spory o výklad procesního zákona, posílit právní jistotu adresátů norem daňového práva a vytvořit základ pro sjednocení terminologie v rámci daňového práva,*
- *vytvoření systematicky uspořádaného a přehledného textu, který umožní snadnou a přehlednou orientaci a který bude obsahovat pokud možno krátké a přehledné paragrafy a odstavce, které přispívají k větší čitelnosti textu,*
- *rozšíření základních interpretačních zásad uplatňujících se při správě daní v souladu s ústavním pořádkem, judikaturou a s reflexí obecných zásad činnosti správních orgánů obsažených ve správním řádu, při současném zachování zásad typických pro berní právo,*
- *zkvalitnění výkonu daňové administrativy a podpora klientského přístupu při jednání s daňovými subjekty,*
- *širší míra zapojení výpočetní techniky v návaznosti na projekt jednotné elektronické komunikace (e-government),*
- *nová úprava doručování korespondující s obdobnými instrumenty v jiných procesních řádech tak, aby postavení adresáta bylo totožné a zamezilo se možným obstrukcím a vyhýbání se doručení,*
- *posunutí splatnosti daně ve výši, která byla stanovena nad rámec tvrzení daňového subjektu až za právní moc rozhodnutí,*
- *změnu v systému opravných a dozorčích prostředků, kde se rozšířil specificky daňový postup umožňující podání dodatečných daňových tvrzení na nižší daň na úkor obnovy řízení, což daňovým subjektům umožní účinněji brojit proti případným nesprávným platebním výměrům, a to po celou dobu, po kterou je možno daňovou povinnost měnit,*
- *změnu oproti současnému přístupu k odůvodnění rozhodnutí ve smyslu zakotvení obecného požadavku, že každé rozhodnutí musí obsahovat odůvodnění, nestanoví-li zvláštní úprava jinak,*
- *jednoznačné nastavení lhůty pro stanovení daně, která ohraničuje prostor, do kdy lze zvyšovat i snižovat daňovou povinnost,*
- *předřazení priority úhrady daně před její příslušenství, které daňovému subjektu umožní uhradit nejprve dlužnou daň a eliminovat tak vznik dalšího úročení,*
- *zavedení jednoznačných pravidel pro možnost opakování daňové kontroly,*
- *podstatné a racionální omezení subsidiárního použití občanského soudního řádu při daňové exekuci,*
- *zavedení transparentních pravidel pro vedení spisu a nahlížení do něj, které přispěje ke zkvalitnění kontaktů mezi správci daně a veřejností a usnadní orientaci daňového subjektu ve spisovém materiálu.*

[82] MF ČR Praha.: *Důvodová zpráva k daňovému řádu*, 2008, s. 8

Pro další vývoj zákona je důležité, že ministr financí Eduard Janota připustil, že případné výhrady k daňovému řádu, které mimo jiné již při projednávání a schvalování tohoto zákona avizovali někteří senátoři, je Ministerstvo financí, coby předkladatel, ochotno podrobně probrat a diskutovat a pokud bude potřeba také zohlednit v případné novele, která může být realizována ještě v legisvakanční lhůtě, tj. do nabytí účinnosti 1. ledna 2011. Z výše uvedeného je zřejmé, že proces týkající se uvádění daňového řádu v život ještě zdaleka nekončí.

4.2. Postavení ručitele v daňovém řízení podle daňového řádu

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, je členěn do 266 paragrafů[83]. Ručení je v daňovém řádu upraveno v části třetí – „*zvláštní část o správě daní*“, hlavě páté nazvané „*placení daní*“, díle třetím s názvem „*vybírání daní*“. Ručení je zakotveno ve třech paragrafech a to v § 171, 172 a v § 173, které čítají dohromady 14 odstavců. V ustanovení § 173, které je nazváno „*zajištění daně ručením nebo bankovní zárukou*“, se poprvé v rámci procesního předpisu upravujícího správu daní setkáváme s institutem dobrovolného ručení, když v tomto ustanovení zákonodárce zakotvil možnost ručení třetí osoby odlišné od daňového subjektu a to na základě písemného prohlášení ručitele s úředně ověřeným podpisem. S institutem dobrovolného ručení se bylo do přijetí nového daňového řádu možné setkat v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Podle tohoto zákona může být spotřební daň v souladu s § 21 a § 21a zajištěna mimo jiné i ručením, pokud osobu ručitele povolí celní ředitelství nebo celní úřad. V zákoně o spotřebních daních je také specificky upraven postup při vyžadování úhrady daně po ručiteli.[84] Dosud platný zákon o správě daní a poplatků možnost dobrovolného ručení neupravuje a proto by se o něm mohlo uvažovat snad pouze tehdy, kdyby se třetí osoba zavázala ručitelským prohlášením, že uhradí dluh za daňového dlužníka, a správce daně by jej exekuoval jako poddlužníka z titulu existence tzv. jiné pohledávky, neboť jinak je daňová povinnost nepřenosná (§ 45 ZSDP). Obdobně by tato třetí

[83] Což je oproti stávající úpravě více než dvojnásobný nárůst, a tím by měl být daňový řád pro uživatele přehlednější a srozumitelnější.

[84] Ručitel podle zákona o spotřebních daních musí v záruční listině prohlásit, že s dlužníkem splní zaručenou výši daně a jejího příslušenství do výše uvedené v záruční listině. Jestliže dlužník nezaplatí daň v zákonné lhůtě její splatnosti, celní úřad jej vyzve k jejímu zaplacení a tuto výzvu zašle i ručiteli na vědomí. Pokud není daň zaplacena v zákonné lhůtě její splatnosti a výzva dlužníkovi k zaplacení daně a jejího příslušenství, vydaná podle ZSDP byla marná, vyzve celní úřad ručitele ke splnění ručitelského závazku. Ručitel může i bez udání důvodů své ručení vypovědět, účinky výpovědi jsou naplněny až 16. dnem po doručení výpovědi celnímu úřadu nebo celnímu ředitelství. Ručitel ručí za všechny závazky k placení spotřební daně, které v období od okamžiku nabytí účinnosti povolení ručit do nabytí účinnosti výpovědi vznikly nebo vzniknou.

osoba mohla přistoupit k dluhu, převzít by jej nemohla, takové dohody by byly pro daňové řízení právně neúčinné.[85] Výše uvedené úvahy nahrazuje mnohem vhodnější dobrovolné ručení, které je, jak již bylo uvedeno výše, zcela nově zakotvené v § 173 daňového řádu.

4.3. Dobrovolné daňové ručení

Vedle zajištění daně dobrovolným ručením je v § 173 daňového řádu upraveno také zajištění daně bankovní zárukou. Celý § 173 daňového řádu má pouhé tři odstavce a není zde například uvedeno, jak přesně ke vzniku tohoto dobrovolného ručení dochází. V důvodové zprávě k daňovému řádu je možné se dočíst, že pro oba tyto soukromoprávní instituty (*dobrovolné ručení* a *bankovní záruku*) se použije obecná úprava občanského, resp. obchodního práva, pokud daňový řád nestanoví jinak. V daňovém řádu je uvedeno, že projev vůle, kterým se ručitel zavazuje k přijetí ručení za pohledávku daňového subjektu u správce daně, musí mít písemnou formu, přičemž podpis musí být úředně ověřený. Není zde ale už uvedeno, zda dobrovolný ručitel může například své ručení vypovědět a kdy nastávají případné účinky výpovědi, zda je možné se dobrovolně zaručit za nedoplatky daňového dlužníka i bez jeho souhlasu nebo zda je naopak jeho souhlas ke vzniku platného ručitelského závazku obligatorně vyžadován.[86] Není zde také uvedeno, zda je nutné se zaručit za celou daň neuhrazenou daňovým subjektem, nebo je možné se zavázat v menším rozsahu nebo zda může dobrovolně ručit za neuhrazenou daň daňového subjektu více ručitelů najednou, či zda ručitel může omezit své ručení jen na určitou dobu atd. Z ustanovení § 173 vyplývá, že je možné se dobrovolně zaručit za jakékoli nedoplatky daňového dlužníka, tudíž, dle mého názoru, i za ty, u kterých se setkáváme s institutem zákonného ručení. V daňovém řádu není ale uvedeno, jak bude správce daně postupovat, pokud bude jeden nedoplatek daňového dlužníka současně zajištěn jak zákonným tak dobrovolným ručením. Z ustanovení § 173 odst. 3 vyplývá, že správce daně provede akceptaci formou rozhodnutí. V zákoně není ale uvedeno, v jaké lhůtě má správce daně o přijetí ručení třetí osoby rozhodnout a zda například ručitel může v době do vydání rozhodnutí správce daně o přijetí ručení třetí osoby svůj ručitelský závazek platně vypovědět. V samotném daňovém řádu nenajdeme, v § 173, který upravuje

[85] Radková, M. *Daňový ručitel po zániku dlužníka*. in: Daňový expert, 2008, č. 1, s. 16

[86] Jistě se mohou v praxi vyskytnout případy, kdy daňový dlužník nebude mít zájem na tom, aby se kdokoli na základě písemného prohlášení stal jeho ručitelem za jakýkoli jeho nedoplatek a tímto získal možnost zjistit od správce daně výši jeho nedoplatku. V daňovém řádu není také např. upraveno, zda v případě vzniku ručení bez souhlasu dlužníka má tento právo dozvědět se od správce daně, kdo je jeho ručitelem.

dobrovolné ručení, ale ani na jiném místě zákona ani žádný odkaz ať už na občanský či na obchodní zákoník, jak o tom hovoří důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., přičemž jde o záležitost poměrně podstatnou, neboť jak již bylo uvedeno v úvodu této práce, ručení uplatňované pro oblast daňového práva se řídí právní úpravou daňových předpisů a aby bylo případně možné použít předpisy občanského nebo obchodního práva pro daňové ručení musí to daňově právní úprava připustit.[87] K výše uvedenému je také nutné poznamenat, že každý z výše uvedených zákonů upravuje ručení odlišně. Podle § 546 občanského zákoníku vzniká ručení dohodou účastníků. Ustanovení § 546 občanského zákoníku zní následovně: *„Dohodou účastníků lze zajistit pohledávku ručením. Ručen vzniká písemným prohlášením, jímž ručitel bere na sebe vůči věřiteli povinnost, že pohledávku uspokojí, jestliže ji neuspokojí dlužník"*[88]. Naproti tomu ručení dle obchodního zákoníku vzniká na základě jednostranného úkonu ručitele, když v ustanovení § 303 obchodního zákoníku je uvedeno: *„Kdo věřiteli písemně prohlásí, že ho uspokojí, jestliže dlužník vůči němu nesplní určitý závazek, stává se dlužníkovým ručitelem*"[89]. Dle znění odst. 1 § 173 daňového řádu, kdy správce daně rozhoduje o přijetí ručení třetí osoby, lze usuzovat na to, že dobrovolné daňové ručení má blíže k úpravě ručení dle občanského zákoníku. Práva a povinnosti ručitele v rámci daňového procesu jsou podle odstavce 3 § 173 daňového řádu shodná s právy a povinnostmi zákonného ručitele, když je ve výše uvedeném ustanovení uvedeno, že při úhradě nedoplatku zajištěného podle odst. 1 nebo 2 (tj. zajištěného dobrovolným ručením či bankovní zárukou) se postupuje obdobně podle § 171 a 172 (tj. jako v případě ručení ze zákona). Dle mého názoru je úprava dobrovolného ručení v daňovém řádu ještě značně nedokonalá, což je jistě způsobeno tím, že se jedná o zcela nový způsob zajištění daně. Jak již bylo uvedeno v úvodu této práce, je ručení

[87] Pokud by daňový řád sám nepřepokládal nebo nepřipouštěl analogické nebo podpůrné použití pravidel zakotvených pro ručení v jiném předpise (včetně například občanského zákoníku či obchodního zákoník), v zásadě se nelze těchto pravidel jiného předpisu dovolávat.

[88] Ručení podle občanského zákoníku jakožto právní vztah ručitelem a věřitelem vzniká smlouvou. Občanský zákoník neupravuje smlouvu o ručení a nepředepisuje jí ani žádné formální náležitosti. Písemnou formu musí mít písemné prohlášení ručitele, teprve tímto prohlášením vzniká ručitelský závazek. Ručitel činí toto prohlášení vůči věřiteli. Je třeba, aby s prohlášením ručitele věřitel projevil souhlas. Souhlasu dlužníka není třeba, takže ručení může vzniknout i bez jeho vědomí. (Švestka, J., Jehlička, O., Škárová, M., Spáčil, J. a *Občanský zákoník. Komentář*. 10. vydání. Praha: C.H.Beck, 2006, s. 967)

[89] V teorii se považuje za sporné, zda písemnému prohlášení podle tohoto paragrafu musí předcházet dohoda dlužníka s věřitelem, či zda může ručitel převzít ručení i bez souhlasu věřitele. V důvodové zprávě k § 303 obchodního zákoníku se uvádí, že vznik ručení spočívá na jednostranném písemném prohlášení ručitele, takže se nevyžaduje souhlas ani věřitele ani dlužníka. Ručitelské prohlášení musí obsahovat určení věřitele, dlužníka a ručitele a jednoznačné vymezení zajišťovaného závazku. Ručit lze i za závazek, který vznikne v budoucnu. Ručení lze omezit na určitou dobu nebo jen na určitý rozsah zajišťovaného závazku. (Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. *Obchodní zákoník. Komentář*. 11. vydání. Praha: C.H. Beck, 2006, s. 1043)

v daňovém řízení zvláštním případem ručení – ručením veřejnoprávního typu a je třeba jej odlišovat od „běžného“ soukromoprávního ručení. Také proto jsem přesvědčena, že úprava dobrovolného daňového ručení by měla být v daňovém řádu do budoucna upravena komplexně bez obecných odkazů ať již na občanský či obchodní zákoník a pokud by přece jen daňový řád v případě dobrovolného ručení na občanský či obchodní zákoník odkazoval, měly by tyto odkazy směřovat na konkrétní ustanovení, výše uvedených soukromoprávních předpisů.[90] Teprve praxe ale ukáže, zda a případně v jakém rozsahu bude institut dobrovolného daňového ručení využíván a zda je úprava tohoto institutu v daňovém řádu dostačující.

4.4. Daňový ručitel podle daňového řádu

Daňový řád vymezuje obdobně jako dosud ZSDP, dva základní okruhy subjektů, které participují na správném zjištění, stanovení a úhradě daňových příjmů veřejných rozpočtů. Na straně jedné je to *správce daně* jako správní orgán, který příslušná daňová řízení a postupy „organizačně“ zajišťuje, a na straně druhé to jsou *osoby, které se ze zákona nebo z pokynu správce daně na zajištění cíle správy daní podílejí.*[91] Oběma okruhům osob pak zákon vymezuje konkrétní práva a povinnosti při správě daní. Správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob.[92] Daňový řád se tak stejně jako dosud platný ZSDP vztahuje na správce daně, daňové subjekty a třetí osoby, čímž je stanovena osobní působnost zákona (§ 1 odst. 1 daňového řádu). Daňový subjekt má při správě daní i v novém daňovém řádu nezastupitelné místo. Vymezení daňového subjektu musí být upraveno v jednotlivých hmotně právních daňových zákonech. Pro potřeby procesního předpisu je pak za daňový subjekt považována osoba, kterou takto daňový zákon označí, resp. využije ustálené označení *poplatník* (obvykle osoba, jejíž příjmy jsou přímo podrobeny zdanění) nebo *plátce daně*

[90] V případě, že by bylo možné použít na dobrovolné daňové ručení obecnou úpravu ručení v občanském zákoníku, museli bychom připustit také například obranu ručitele podle § 549 občanského zákoníku, podle kterého ručitel může plnění odepřít, pokud věřitel zavinil, že pohledávka nemůže být uspokojena dlužníkem.

[91] Okruh dalších osob, které participují na naplnění cíle správy daní vymezuje daňový řád v samostatném bloku pod společným označením *osoby zúčastěné na správě daní.*

[92] *Daňový řád v souladu se současnou terminologií využívanou např. ve správním řádu nahrazuje dnes používaný pojem* pracovník správce daně *pojmem* úřední osoba.

(obvykle osoba, která pod osobní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků).[93]

Dalším okruhem osob, které se na řízení mohou podílet, jsou s výjimkou daňového subjektu, všechny další osoby, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena v rozsahu a způsobem stanoveným zákonem. Daňový řád je označuje tradičním názvem *třetí osoby*. Ač daňový řád třetí osoby na rozdíl od ZSDP nevyjmenovává, lze do této skupiny zahrnout ručitele, svědka, odborného konzultanta, znalce, tlumočníka, jakož i další osoby mající povinnost součinnosti při správě daní.[94] Z výše uvedeného je zřejmé, že daňový řád stejně jako dosud platný ZSDP nepovažuje ručitele za daňový subjekt.

Pozice ručitele je nově zakotvena v ustanovení § 171, 172 a v § 173 daňového řádu. Daňový ručitel může být tedy nově jednak subjekt, kterému povinnost ručení ukládá zákon a jednak subjekt, který na základě písemného prohlášení s úředně ověřeným podpisem dobrovolně převezme ručitelský závazek k zajištění daně neuhrazené daňovým subjektem. Citovaná ustanovení vymezují a obsahově určují ručitelskou povinnost v daňovém řízení obdobně jako doposud § 57a ZSDP, když jde o povinnost ručitele uhradit nedoplatek nezaplacený daňovým dlužníkem ve lhůtě splatnosti, ačkoli byl tento o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné. Z důvodové zprávy k daňovému řádu vyplývá, že snahou předkladatele zákona bylo zakotvit v tomto ustanovení větu podle které by naplnění zmíněných podmínek nebylo zapotřebí v případě, že bylo vůči daňovému subjektu zahájeno insolvenční řízení. Z platného znění daňového řádu ale vyplývá, že daňový řád na tuto z hlediska vymahatelnosti jistě podstatnou situaci nakonec nereaguje a tak i po prohlášení konkurzu na majetek dlužníka bude i nadále nutné dlužníka k úhradě nedoplatku upomínat.[95]

Podmínky pro uplatnění ručení v daňovém řízení podle daňového řádu lze tedy v bodech shrnout následovně:

[93] Viz § 20 daňového řádu

[94] Viz § 22 daňového řádu

[95] V odst. 3 § 171 daňového řádu je pouze uvedeno, že výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu.

- Existence daňového nedoplatku
- Povinnost ručení uložená zákonem (zákonné ručení dle § 171 daňového řádu) nebo povinnost ručení založená písemným prohlášením ručitele s úředně ověřeným podpisem (dobrovolné ručení upravené v § 173 daňového řádu)
- Nedoplatek nebyl uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoli byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut.
- Nedoplatek nebyl uhrazen daňovým dlužníkem ani při vymáhání, přičemž tato podmínka nemusí být splněna, pokud je zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné.

Teprve jsou-li tyto podmínky splněny, je správce daně oprávněn obrátit se o úhradu nedoplatku na ručitele. Z důvodové zprávy k daňovému řádu je možné vyčíst, že bylo navrhováno, aby se správce daně na ručitele nově obracel tak, že vydá rozhodnutí (namísto současné výzvy), ve kterém bude deklaratorně stanovena povinnost zaplatit daň ručiteli, poté, co selže v platební rovině primární dlužník. Ze znění daňového řádu v podobě, v jaké byl nakonec schválen je ale zřejmé, že ručitel bude i podle daňového řádu k úhradě nedoplatku za který ručí stejně jako dosud „pouze“ vyzýván. Jak již bylo uvedeno výše je termín výzva v tomto případě nepřesně zvoleným označením, neboť *„ručitelská výzva“ je rozhodnutím, kterým je přenesena povinnost zaplatit daňový nedoplatek na ručitele, je rozhodnutím, které má hmotněprávní důsledky, neboť již najisto určuje, že byly splněny všechny zákonné předpoklady pro to, aby právě osoba ručitele nastoupila na místo původního dlužníka a svědčí jí postavení daňového poplatníka se všemi důsledky, což znamená, že na ní lze dluh i vymáhat. Na skutečném obsahu uvedené výzvy (rozhodnutí v materiálním smyslu) ničeho nemění ani její zákonodárcem nepřesně zvolené označení, tj.“výzva“ (a nikoli kupř. „rozhodnutí“).*[96] Ve výzvě nově správce daně deklaruje výši daně, ke které se ručitelský závazek váže, spolu s aktuální výší nedoplatku na této dani. K zajištění dostatečné informovanosti ručitele správce daně připojí k výzvě tak jako dosud i kopii rozhodnutí, kterým stanovil daň daňovému subjektu. Za nedostatek nové právní úpravy považuji fakt, že v daňovém řádu není jasně stanovena lhůta, ve které může správce daně výzvu k úhradě nedoplatku ručiteli vydat. Jak již bylo uvedeno výše, v praxi existují k otázce posuzování včasnosti vydání výzvy ručiteli různé názory. Někteří autoři zastávají názor, že výzvu lze

[96] Nález Ústavního soudu ze dne 29.1.2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06 vyhlášený ve sbírce zákonů pod č. 291/2008 Sb.

vydat ve lhůtě pro vyměření daně, jiní jsou naopak přesvědčeni, že včasnost vydání výzvy ručiteli „reguluje“ lhůta pro právo daň vymáhat.[97]

Za pozitivum nové právní úpravy naopak považuji fakt, že v odst. 2 § 171 daňového řádu je uvedeno, že povinnost ručitele uhradit nedoplatek trvá i v případě, že daňový subjekt zanikl bez právního nástupce. Obecně byl sice i dosud zastáván názor, že ručení smrtí (fyzické osoby) nebo zánikem (právnické osoby) primárního dlužníka a to i v případě, že tento zemřel, či zanikl bez právního nástupce, nezaniká. Pozitivní právní úprava na tuto otázku ale neposkytovala jasnou odpověď. V daňovém řádu je tak nově výslovně normováno, že zánik daňového subjektu – právnické osoby, který může být i účelový, nemůže znamenat ztrátu tohoto zajišťovacího prostředku.

4.5. Odvolání proti ručitelské výzvě

Zcela nově je v daňovém řádu řešena možnost ručitele odvolat se proti výzvě správce daně k úhradě nedoplatku. Jak již bylo uvedeno výše, ručitel, vůči němuž bylo správcem daně uplatněno ručení podle odst. 1 § 171 daňového řádu, získává v rámci *platební roviny* daňového řízení a při nahlížení do spisu obdobné procesní postavení jako má daňový subjekt. Daňový řád nepřiznává ručiteli možnost účastnit se vedle daňového subjektu *nalézací roviny* daňového řízení, potud shodně jako před přijetím daňového řádu. Ručiteli je však v odst. 4 § 171 daňového řádu nově přiznán specifický účinný prostředek, jak brojit proti nezákonnostem, vadám řízení či poukazovat na nové skutečnosti, které mohou ovlivnit výši daňové povinnosti v jeho prospěch, když je v tomto ustanovení ručiteli umožněno podat proti výzvě správce daně k úhradě nedoplatku *obecné odvolání*. Skutečnosti, které může ručitel namítat v odvolání proti výzvě správce daně daňový řád na rozdíl od současné právní úpravy neomezuje ani nespecifikuje a tak může ručitel v odvolání vedle tradičních námitek proti existenci ručitelského vztahu brojit také např. proti důvodům, které se kryjí s důvody, pro které lze využít obnovu řízení, nebo namítat rozpor s právním předpisem. Správci daně je podle odst. 5 § 171 daňového řádu v rámci odvolacího řízení umožněno zohlednit důvody, které ve svém odvolání ručitel uvedl. Může tak učinit dvěma způsoby. Primární je situace, kdy příslušným dozorčím prostředkem opraví daň daňovému subjektu a tím akcesoricky

[97] V této souvislosti je jistě zajímavé uvést, že pokud jde o *lhůtu pro placení daně* (v dnešní terminologii *lhůtu pro právo daň vymáhat*), došlo v daňovém řádu ke změně pojetí této lhůty jako *výlučně prekluzívní*, podobně jako je tomu u lhůty pro stanovení daně. Je tak opuštěna koncepce promlčení, která se nejeví pro veřejné právo jako nejvhodnější. Mělo by tak dojít k odstranění zbytečné nejistoty, zda daňový subjekt uplatní námitku promlčení či nikoliv.

upraví i ručitelský závazek. Sekundárně pak nastane případ, kdy správce daně pouze sníží povinnost platby ručiteli a zachová původní rozhodnutí vůči daňovému subjektu. Tento případ nastane, pokud již uplynula lhůta pro stanovení daně, ve které lze měnit výši stanovené daně vůči daňovému subjektu.[98]

Pokud jde o lhůtu pro stanovení daně[99], jistě stojí za povšimnutí, že daňový řád opět přináší změnu týkající se otázky počátku běhu této prekluzivní lhůty. Lhůta pro stanovení daně činí opět tři roky, podle daňového řádu se však bude počítat od jiného okamžiku než dnes dle zákona o správě daní a poplatků. V § 148 odst. 1 daňového řádu je uvedeno: *„Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení[100], nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“* Z výše uvedeného vyplývá, že se současná tříletá lhůta pro stanovení daně, která počíná běžet od konce roku, za který se daň vyměřuje, prodlouží na tři a čtvrt, resp. tři a půl roku.[101] Pro praxi bude také velmi významné, že došlo k zakotvení taxativního výčtu úkonů, které prekluzivní lhůtu přerušují a nově též prodlužují a staví. K odstranění právní nejistoty je v odstavcích 2 a 3 § 148 daňového řádu nově stanoven přesný výčet případů ze strany správce daně nebo daňového subjektu, které *přerušují*[102] nebo *prodlužují* běh tříleté lhůty, tímto bude odstraněna nejistota ohledně výkladu současného § 47 odst. 2 ZSDP. Tradiční maximální desetiletá lhůta, po kterou je možno běh lhůty přerušit, stavět či prodloužit, a tedy daň stanovit zůstala v daňovém řádu zachována.

[98] Podrobnější informace k tomuto tématu lze nalézt v obecné části důvodové zprávy k daňovému řádu.

[99] V daňovém řádu je lhůta pro stanovení daně upravena v § 148

[100] *řádné daňové tvrzení*, tedy podle stávající úpravy řádné daňové přiznání.

[101] Dle § 136 odst. 1 se daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí 12 měsíců podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Typickým příkladem daně vyměřované za zdaňovací období je daň z příjmů.

[102] **Zahájení daňové kontroly** způsobí *přerušení*, tj. znovu rozběhnutí tříleté lhůty pro vyměření daně tak, jako je tomu i za současné úpravy (a judikatury) s rozdílem, že tato lhůta neběží až od konce kalendářního roku, ale ode dne, kdy byl úkon učiněn. Stejné účinky by mělo mít i **podání řádného daňového tvrzení**, které je podáno opožděně tak, aby zde byl totožný prostor pro stanovení daně (3 roky) jako v případě, kdy daňový subjekt řádně splní své povinnosti. Posledním úkonem, který způsobí přetržení tříleté lhůty pro stanovení daně, je **oznámení výzvy správce daně k podání řádného daňového tvrzení** v případě, že správce daně zjistí, že daňový subjekt nesplnil svou povinnost k tomuto podání.

4.6. Ručitel a možnost prominutí daně

Z odst. 3 § 172 daňového řádu vyplývá, že ručiteli přísluší nově oprávnění uplatnit podnět k prominutí daně a to nejen u daně darovací a u daně z převodu nemovitostí jako dosud, ale v obecné podobě, tj. ve smyslu ustanovení § 259 daňového řádu. Podle dosud platného ZSDP je možnost prominutí daně pro ručitele výslovně upravena jen u daně darovací a u daně z převodu nemovitostí, a to ve smyslu a za podmínek vyplývajících z ustanovení § 25 zákona č. 357/1992 Sb. Jak bylo již výše uvedeno, je ale v praxi také nyní akceptováno, že ručiteli přísluší toto oprávnění v obecné podobě, tj. jako možnost žádat o prominutí daně ve smyslu ustanovení § 55a ZSDP. Na rozdíl od § 55a ZSDP, podle kterého má ručitel možnost *požádat* o prominutí daně, je dle znění § 259 daňového řádu[103] o prominutí daně jednak možno žádat, s tím, že žádat o prominutí daně může pouze daňový subjekt a jednak lze daň nově prominout z moci úřední. *Podnět k prominutí daně* může, jak vyplývá z výše uvedeného odst. 3 § 172 daňového řádu, uplatnit také ručitel.

4.7. Ručitel a povinnost hradit příslušenství nedoplatku

Odstavec 3 § 172 daňového řádu řeší situaci, kdy ručitel iniciuje svou žádostí instrument posečkání daně. V takovém případě se výhoda z toho plynoucí bude vztahovat pouze na ručitele, tzn., že posečkání úhrady ručiteli nezbavuje primárního dlužníka hrozby eventuálního vymáhání v případě, kdy správce daně zjistí, že primární dlužník přišel k majetku, který může být exekvován. Pokud je ručitel v prodlení (ať již proto, že možnosti požádat o posečkání daně nevyužil, či mu posečkání úhrady daně nebylo povoleno) neuplatní se vůči ručiteli úrok z prodlení[104], dosud stejně jako před novelou. V odst. 4 § 172 je ale dále nově výslovně zakotveno, že se vůči ručiteli neuplatní po dobu posečká ani úrok z posečkané částky. Z důvodu nedostatečné úpravy této problematiky v ZSDP existují v odborné literatuře na tuto otázku v současné době různé názory. Jednak to je názor prezentovaný např.

[103] Instrument prominutí daně obsažený i v platné právní úpravě je v daňovém řádu zařazen mezi společná ustanovení zákona, což odpovídá jeho specifickému amnestijnímu charakteru. Instrument prominutí daně lze uplatnit ve smyslu odst. 2 § 259 daňového řádu od vzniku daňové povinnosti až do jejího zániku. Převážně se bude jednat o prominutí daně v průběhu konání daňového řízení. Mohou však nastat případy, že důvody pro prominutí daně, resp. jejího příslušenství, budou dány již před zahájením daňového řízení (např. pro živelné události). Lze tedy promíjet i daň, která nebyla dosud stanovena. Možnost prominout daň je časově omezena zánikem daňové povinnosti, tj. uplynutím objektivní lhůty pro placení daní (§ 160 daňového řádu), tedy okamžikem, kdy končí možnost vstoupit do daňového řízení ohledně platebních povinností. (MF ČR Praha.: *Důvodová zpráva k daňovému řádu*, 2008)

[104] § 172 odst. 4 daňového řádu

Šimkem[105], který je přesvědčen, že i v případě uplatnění ručení podle dosud platného ZSDP, vzniká jak úrok z prodlení, tak úrok z posečkané částky pouze primárnímu daňovému dlužníkovi[106]. Naopak např. Pulcová, Koutná, Rod a také Federsel a Kohoutková uvádějí, že v případě posečkání úhrady nedoplatku na žádost ručitele (podle § 57a odst. 5 ZSDP), vzniká k tomuto nedoplatku ručiteli povinnost uhradit úrok z posečkané částky, jak vyplývá z ustanovení § 60 ZSDP.[107] Tím, že je v daňovém řádu nově přímo zakotveno, že ručiteli k nedoplatku úrok z posečkané částky nevzniká, je do budoucna tato otázka vyřešena.

4.8. Placení nedoplatku ručitelem

Shodně jako v ZSDP je v daňovém řádu[108] také uvedeno, že platby uskutečněné ručitelem nelze použít na nedoplatky k jiným daním, než za které ručitel ze zákona ručí. Finanční prostředky, které za daňového dlužníka uhradil ručitel v případě, kdy došlo k úhradě daně daňovým dlužníkem, k prominutí daně nebo k jinému zániku daňové povinnosti, za níž ručitel ručí, se stanou přeplatkem ručitele. Současně se upravuje postup při vracení přeplatku tak, aby byl vůči ručiteli šetrný, neboť v případě existence vlastních nedoplatků ručitele u správce daně provede správce daně jejich úhradu takto vzniklým přeplatkem. Z výše uvedeného je zřejmé, že problematika placení nedoplatku ručitelem zůstala v daňovém řádu upravena shodně jako v ZSDP. V této otázce tudíž nedošlo přijetím daňového řádu k žádné změně.

[105] Mgr. Karel Šimek působí na ministerstvu financí a je také spoluautorem daňového řádu

[106] Šimek, K. *Změny v zákoně o správě daní a poplatků v souvislosti s tzv. technickou novelou*. In: Daňová a hospodářská kartotéka, 2007, roč. 15, č. 24, s. 24

[107] Pulcová, M. *Procesní postavení ručitele v daňovém řízení s ohledem na judikaturu soudů*. In: Daně a finance, 2008, č. 3, s. 6

Koutná, A. *Co nového v právní úpravě daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí?* In: Daně a právo v praxi, 2008, č. 1, s. 29

Rod, J. *Nad novelou zákona o správě daní a poplatků*. In: Daně a finance, 2006, č. 11, s. 7

Federsel, J. Kohoutková, A. *Technická novela přijatá zákonem č. 270/2007 Sb*. In: Finanční, daňový a účetní bulletin, 2008, č. 2, s. 41

[108] § 172 odst. 6 daňového řádu

Závěr

Je všeobecně známo, že procesní postavení ručitele v daňovém řízení patřilo dlouhá léta k jedné z velice problémových oblastí strávy 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.[109] 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

[109] 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.[110] 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.[111] Jak vyplývá z výše uvedeného, ani novelizovaná úprava ručení v daňovém řízení provedená zákonem č. 230/2006 Sb. nebyla bez nedostatků.[112] 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.)[113] 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

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

[111] 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.

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

[113] 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.[114] 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

[114] 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 offo, 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.[115] 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.[116] 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.[117] 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

[115] 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)

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

[117] 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.[118] Ručitel může být faktickým chováním dlužníka i správce daně poškozen a bránit se může poměrně stěží.[119] 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.

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

[119] 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)

Seznam literatury

1. Knižní literatura

- Baxa, J. *Přehled judikatury ve věcech daňového řízení*. 1. vydání. Praha: Aspi, 2007
- Děrgel, M. *Změny v daňovém řízení od roku 2010*. In: Poradce, 2010, č. 4
- Grossová, M.E. *Daňový řád*. In: Pocta Milanu Bakešovi k 70. Narozeninám. 1. vydání. Praha: Leges, 2009
- Hendrych, D. a kol. *Právnický slovník*. 2 vydání. Praha : C.H. Beck, 2003
- Karfíková, M. *Daňové řízení.* In: Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kolektiv. Finanční právo 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009
- Kobík, J. *Správa daní a poplatků s komentářem 2009*. 7. vydání. Praha: Anag, 2009
- Koutná, A. *Přehled judikatury ve věcech daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí*. Praha: Aspi, 2004
- Pelc, V. *Daň z převodu nemovitostí. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2009
- Radvan, M. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2007
- Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. *Obchodní zákoník. Komentář*. 11. vydání. Praha: C.H. Beck, 2006
- Švestka, J., Jehlička, O., Škárová, M., Spáčil, J. *Občanský zákoník. Komentář*. 10. vydání. Praha: C.H.Beck, 2006

2. Časopisecká literatura

- Boháč, R. *Novela zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí*. In: Daně. 2004, č. 4
- Boněk, V. *Lhůta pro vyměření daně – malá úvaha nad nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07*. In: Daně a finance. 2009, č. 7-8
- Federsel, J. Kohoutková, A. *Technická novela přijatá zákonem č. 270/2007 Sb*. In: Finanční, daňový a účetní bulletin, 2008, č. 2
- Hrstková Dubšeková, L. *Postavení ručitele v zákoně o správě daní a poplatků*. In: Daně a právo v praxi, 2008, č. 10
- Koutná, A. *Co nového v právní úpravě daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí?* In: Daně a právo v praxi, 2008, č. 1
- Kulková, R. *Ručitel v daňovém řízení*. In: Daně a finance, 2006, č. 12
- Kulková, R. *Ručení v daňovém řízení*. In. Daně a právo v praxi, 2007, č. 6
- Kulková, R. *Změny v daňovém řízení novela od 1.1.2010*. In: Daně a právo v praxi, 2009, č. 8
- Kobíl, J. *„Technická novela" zákona o správě daní a poplatků*. In: Daňový expert, 2007, č.2-6
- Lichnovský, O. *Prekluze práva na vyměření daně doznala změny*. In: Daně a právo v praxi, 2009, č. 1
- Machová, H. *Novela zákona o správě daní a poplatků a zákona o daních z příjmů*. In: Daňová a hospodářská kartotéka, 2009, č. 17
- Pulcová, M. *Procesní postavení ručitele v daňovém řízení po tzv. technické novele zákona o správě daní*. In: Daňová a hospodářská kartotéka, 2007, č. 23
- Pulcová, M. *Procesní postavení ručitele v daňovém řízení s ohledem na judikaturu soudů*. In: Daně a finance, 2008, č. 3
- Radková, M. *Daňový ručitel po zániku dlužníka*. In: Daňový expert, 2008, č. 1
- Rod, J. *Nad novelou zákona o správě daní a poplatků*. In: Daně a finance, 2006, č. 11
- Šimek, *K. Daňový řád:K procesu vzniku nového zákona*.In: Daně a finance, 2009, č.11
- Šimek, K. *Změny v zákoně o správě daní a poplatků v souvislosti s tzv. technickou novelou.* In: Daňová a hospodářská kartotéka, 2007, č. 24
- Šimek, K. *Změny v zákoně o správě daní a poplatků*. In: Daňová a hospodářská kartotéka, 2008, č. 1

- Všetečka P. *Právní úprava ručení v daňovém řízení po novele*. In: Daňová a hospodářská kartotéka, 2006, č. 14-15

3. Jiné prameny

- Ministerstvo financí ČR: *Důvodová zpráva k daňovému řádu*, 2008
- www.judikatura.cz
- www.nssoud.cz

Seznam judikatury

- Nález pléna Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 72/06 ze dne 29.1.2008, vyhlášený ve sbírce zákonů pod č. 291/2008 Sb.
- Rozhodnutí Ústavní soudu sp. zn. I. ÚS 593/99 ze dne 31.5. 2000
- Usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 696/02 ze dne 24. března 2003
- Rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 86/2004-54 ze dne 26.10.2005
- Rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 101/2004-58 ze dne 24. 7. 2007
- Usnesení pátého senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 15/2009-105 ze dne 16.6. 2009
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 28/2003-48 ze dne 29.1. 2004
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 125/2004 – 43 ze dne 17.3. 2005
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 51/2004-57 ze dne 28.4.2 005
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 6 Afs 4/2004-70 ze dne 25.7. 2005
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 180/2004 - 44 ze dne 14.9. 2005
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9Afs 77/2007-77 ze dne 24.1. 2008
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 174/2004-68 ze dne 13.3. 2008
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 102/2007–77 ze dne 26.5. 2008
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 9 Afs 42/2008 – 84 ze dne 22.1. 2009

Legal status of a surety in tax proceedings

Resume

This paper deals with the legal status of a surety pursuant to the Tax and Fee Administration Act and to the applicable Code of Tax Procedure not effective yet. It is generally known that the procedural legal status of a surety in tax proceedings has always been one of the problematic topics for tax administration. It was covered by Section 57, Subs. 5 of Tax and Fee Administration Act No. 337/1992 Coll. as amended, by one paragraph only, which resulted in many disputes, discussions, and last but not least, civil proceedings. This was mostly caused by the fact that standing surety for someone, being one of the securities provided, was ranked in section six, called "*Tax payment*"; however, a surety had never been explicitly stated in legal provisions which related to its legal status. The judicature had always characterised only a principal, not a surety. The surety was explicitly mentioned in the provisions of S. 7, Subs. 2 ZSDP, in which it was ranked as a party to tax proceedings. However, this only meant that *a surety did not have the status of a tax principal or its rights or obligations*, although, by operation of law, it bore the responsibility for any outstanding tax unpaid by the principal, provided such obligation to stand surety was imposed on it and the tax office called upon the surety to cover the outstanding debt. The inequality of the procedural status of a tax principal and its surety resulted in the fact that a surety had no opportunity to influence the existence or amount of the outstanding tax debt and its following surety obligation. Over time, the judicature has significantly amended the interpretation of the surety status in tax proceedings; however, this interpretation was fragmentary and heterogeneous and lasted until the amendment to Act No. 230/2006 Coll., effective from 1 June 2006. Act No. 230/2006 Coll. cancelled the provision of S. 57, Subs. 5 and replaced S. 57 with a new provision, S. 57a, called "*Surety*"[120]. Compared to one paragraph in the former judicature, the new amendment dealt with the status of a surety in tax proceedings in the whole new S. 57a. The amended ZSDP provided by Act No. 230/2006 Coll. did not remove all weaknesses of the then tax surety provisions criticized by the judicature; however, it

[120] The provision of S. 57, Subs. 5 of ZSDP had been effective from the date ZSDP came into force, i.e. from 1 January 1993 until it was cancelled by Act No. 230/2006 Coll., i.e. to 31 May 2006, for the whole time without any amendment.

introduced important changes improving the discriminating status of a surety in tax proceedings. The technical amendment to ZSDP introduced a further improvement to the procedural status of a surety (Act No. 270/2007 Coll., which came into force on 31 October 2007). It amended both the provisions of S. 55 Subs. 4 and Subs. 9 of ZSDP (status of a surety in reopened proceedings, if a tax entity died without a heir or ceased without a legal successor), and the provisions of S. 57a of ZSDP (with improved terminology related to definitions such as outstanding debt, withdrawal of the surety's obligation to pay proceedings costs and interest, improvement of the surety status in outstanding debt payment and returning excess payment). The amendment to ZSDP provided by Act No. 296/2007 Coll. as of 1 January 2008 (in the provisions of S. 59 of ZSDP with a newly introduced clause 6 stating that the tax payment pursuant to S. 59, Subs. 5 shall be provided separately for the outstanding tax to be covered by a surety) related to surety. The status of a surety in tax proceedings was considerably changed by the decision of the Constitutional Court, case No. Pl. ÚS 72/06, published in the collection of acts No. 291/2008 Coll. dated 29 January 2008. The Constitutional Court decided that the provision of S. 57, Subs. 5, sentence three of ZSDP in the amendment effective to 31 May 2006 was in contradiction to the Declaration of Human Rights as well as the European Convention on Human Rights. Sentence three of S. 57, Subs. 5 of ZSDP was found contradictory to the Constitution, since: "*A surety can only appeal to the fact that it is not a surety or that the surety was applied in a bigger scope than the one identified by the law or that had already been paid."* The decision of the Constitutional Court stated in Decision No. 291/2008 Coll. possibly influenced Code of Tax Procedure Act No. 280/2009 Coll., where a surety´s appeal was newly interpreted by the provisions of S. 171 Subs. 4 of the Code of Tax Procedure. The surety has now an opportunity to lodge an appeal against the call of the tax office to pay the outstanding debt. The Code of Tax Procedure introduced another important change to the surety status, effective from 1 January 2011, by introducing a voluntary tax guarantee. Actually, a statutory surety becomes a legislative victim at the end of the chain, who can only helplessly wait and see if it has its turn or not. It faces an extremely difficult situation which cannot be affected in any way. The above stated weaknesses of the statutory tax guarantee could be removed by the newly introduced "contractual guarantee", which could replace the statutory tax guarantee completely in the future.

To sum up, over the last four years, the government has adopted laws which have improved the procedural status of a surety and has recognised the rights of a surety who is being forced to pay outstanding tax for a tax principal.

Seznam klíčových slov:

ručení
daňový ručitel
zákon o správě daní a poplatků
daňový řád

Key words:

guarantee
tax surety
Tax and Fee Administration Act
Code of Tax Procedure