

MINISTERSTVO FINANCÍ

Letenská 15, Praha 1

skupina 051

Ústřední finanční a daňové ředitelství

Lazarská 7, Praha 1

Pokyn č. D – 329

k postupu správců daně vůči ručitelům v daňovém řízení

č. j. 43/83 500/2009-433

V Praze dne 27. 10. 2009

A. Právní úprava ručení v daňových předpisech

Právní úprava u daně darovací a daně z převodu nemovitostí.

Podle § 5 a § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“), dárce, popř. kupující jako nabyvatel nemovitosti je ručitelem daně darovací, popř. daně z převodu nemovitostí.

Ze zákonné úpravy vyplývá, že ručení vzniká současně se vznikem daňové povinnosti daňového subjektu a trvá po celou dobu daňově právního vztahu. Zákonem stanovená povinnost ručení má akcesorickou povahu, existuje vedle původní daňové povinnosti a současně s ní. Za dlužnou daň daňového subjektu ručitel ručí v zákonem stanoveném rozsahu.

Z hlediska zákona č. 357/1992 Sb. ručitel ručí v zákonem stanovených případech za konkrétní daň vyměřenou z převodu vlastnictví majetku na základě smlouvy, jejímž byl účastníkem; za nedoplatky daňového dlužníka na příslušenství daně neručí.

Pokud je při převodu vlastnictví k nemovitosti na základě smlouvy převáděna nemovitost, která je ve společném jmění manželů nebo v podílovém spoluvlastnictví více osob, je každý z manželů, popř. každý podílový spoluvlastník, pokládán za samostatného poplatníka.

Ručitel není podle zákona č. 357/1992 Sb. solidárním dlužníkem spolu s daňovým subjektem či s ostatními ručiteli. Rozsah ručení každého z manželů, popř. podílových spoluvlastníků, jako nabyvatelů v případě daně z převodu nemovitostí (a v případě daně darovací jako dárců), odpovídá velikosti jejich podílu na převáděném majetku.

Právní úprava u spotřební daně

Institut ručení je také upraven v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen zákon o SPD). Spotřební daň může být v souladu s § 21 zákona o SPD zajištěna mj. i ručením, pokud osobu ručitele povolí celní ředitelství nebo celní úřad. Ručitel v záruční listině musí prohlásit, že s dlužníkem splní zaručenou výši daně a jejího příslušenství do výše uvedené v záruční listině. Jestliže dlužník nezplatí daň v zákonné lhůtě její splatnosti, celní úřad jej vyzve k jejímu zaplacení a tuto výzvu zašle i ručiteli na vědomí.

Následně vyzve celní úřad ručitele ke splnění ručitelského závazku, pokud není daň zaplacená v zákonné lhůtě její splatnosti a výzva dlužníkovi k zaplacení daně a jejího příslušenství, vydaná podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), byla marná.

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.

B. Postavení ručitele v daňovém řízení

1. Vydání výzvy ručiteli k zaplacení nedoplatku na dani¹⁾ ručitelem podle § 57a odst. 1 ZSDP je třeba posuzovat primárně podle norem daňového práva jako odvětví práva veřejného. V daňovém řízení má institut zákonného ručení podpůrnou funkci. Ručitel akcesoricky ručí za daňový dluh daňového subjektu, přičemž ručení je závislé na existenci hlavního závazku daňového subjektu vůči správci daně. Za okamžik uplatnění ručení je třeba považovat den doručení výzvy k úhradě nedoplatku na dani ručitelem ručiteli podle § 57a odst. 1 ZSDP.

2. Ručitel má právo nahlédnout do spisu ohledně nedoplatku na dani, za který ručí, po doručení výzvy podle § 57a odst. 1 ZSDP, a to v rozsahu nezbytném pro uplatnění odvolání, návrhu na obnovu řízení nebo je-li z jeho podnětu vedeno řízení o prominutí daně podle zvláštního daňového zákona²⁾. Do té doby má právo na informaci od správce daně o výši nedoplatku, za který ručí. Ručiteli, který uhradil za daňového dlužníka nedoplatek, vydá správce daně potvrzení o úhradě tohoto nedoplatku (§ 57a odst. 6 ZSDP).

3. Ručitel je tedy zejména oprávněn ověřit u správce daně skutečnosti uváděné ve výzvě podle ustanovení § 57a odst. 1 ZSDP, tj. nahlédnout do té části spisu daňového dlužníka, který se dotýká platební povinnosti ručitele, listin relevantních pro stanovení základu daně (znalecký posudek) a požadovat informace z evidence daní, tj. jaká je aktuální výše daňového nedoplatku, za jehož úhradu ručí.

4. Proti výzvě k úhradě nedoplatku na dani ručitelem může ručitel podat odvolání, přičemž jeho včasné podání má odkladný účinek³⁾. Odvolací důvody jsou vymezeny ustanovením § 57a odst. 2 ZSDP, které stanoví, že ručitel může v odvolání namítat pouze skutečnost, že:

- a) není ručitelem,
- b) nejsou splněny podmínky podle § 57a odst. 1 ZSDP,
- c) ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo ohledně daně, u které dosud neuplynul den splatnosti,
- d) právo na vymáhání požadovaného nedoplatku bylo zcela nebo zčásti promlčeno, nebo

¹ Pojem „nedoplatek na dani“ je ve vztahu k ručitelům třeba vykládat v souladu s konkrétními normami ukládajícími ručitelskou povinnost, tj. např. ručení podle obchodního zákoníku zahrnuje i příslušenství, zatímco ručení podle § 5 a § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. zahrnuje pouze samotnou daň bez příslušenství.

² Na základě podnětu ručitele z moci úřední finanční ředitelství promine daň z převodu nemovitostí nebo daň darovací dle § 25 odst. 3, 5 a 7 zákona č. 357/1992 Sb. Vzhledem k tomu, že ručitel má právo žádat i o prominutí daně podle 55a ZSDP (jak uvedeno níže), je třeba mu přiznat právo nahlédnout do spisu i za tímto účelem.

³ Z uvedeného mj. vyplývá, že do doby rozhodnutí o odvolání není možné vůči ručiteli podnikat další úkony, např. zahájit vymáhání, neboť podáním odvolání dochází k odložení vykonatelnosti výzvy.

e) nedoplatek na dani zanikl nebo neexistuje.

5. V odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku podle § 57a odst. 1 ZSDP může ručitel namítnout prekluzi lhůty pro vydání výzvy k úhradě daňového nedoplatku ručitelem, přičemž pro běh prekluzivní (propadné) lhůty platí v tomto případě ustanovení § 47 ZSDP, popř. ustanovení zvláštního právního předpisu (např. § 22 zákona č. 357/1992 Sb.). S ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu je třeba prekluzivní lhůtu podle § 47 ZSDP (§ 22 zákona č. 357/1992 Sb.) vztáhnout nejen k daňovému dlužníkovi, ale i k ručiteli. To konkrétně znamená, že výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem má vůči daňovému ručiteli stejnou právní povahu a účinky jako rozhodnutí vydané ve vyměřovacím řízení vůči daňovému subjektu; tato výzva musí být vydána a doručena a musí nabýt právní moci v tříleté prekluzivní lhůtě podle ustanovení § 47 ZSDP (§ 22 zákona č. 357/1992 Sb.).

6. Propadná (prekluzivní) lhůta běží vůči daňovému dlužníkovi a ručiteli samostatně. Pokud správce daně učiní před uplynutím tříleté lhůty úkon směřující k vyměření daně anebo k jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP (§ 22 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb.), běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Přerušování tříleté lhůty v důsledku takového úkonu (tj. „zpravení“) se děje samostatně vůči tomu subjektu, vůči kterému správce daně úkon učinil.

7. Uplatní-li ručitel námitku promlčení práva vymáhat nedoplatek na dani podle § 57a odst. 2 písm. d) ZSDP, nastanou stejné účinky vůči ručiteli, jako by námitku uplatnil daňový dlužník; vymahatelnost nedoplatku na daňovém dlužníku není úkonem ručitele dotčena (§ 57a odst. 4 ZSDP). Právo vymáhat nedoplatek na dani na ručiteli se promlčuje podle § 70 ZSDP.

8. Specifickým způsobem je upraveno postavení ručitele ve vyměřovacím řízení ve vazbě na uplatnění institutu mimořádného opravného prostředku obnovy řízení. Podle § 57a odst. 3 ZSDP ode dne, kdy se výzva k úhradě daňového nedoplatku ručitelem podle § 57a odst. 1 ZSDP stane pravomocnou, je ručitel při splnění podmínek stanovených v § 54 ZSDP oprávněn podat návrh na obnovu řízení, ve kterém byla daňovému dlužníku stanovena daň, k úhradě jejíhož nedoplatku byl ručitel vyzván. Pokud jde o problematiku počátku běhu lhůty pro uplatnění návrhu na obnovu řízení ručitelem, tj. aplikaci § 54 odst. 3 ZSDP ve vztahu k ustanovení § 57a odst. 3 ZSDP, pak uplatní-li návrh na obnovu řízení ručitel, šestiměsíční subjektivní lhůtu stanovenou v § 54 odst. 3 ZSDP je nutno počítat ode dne, kdy výzva podle § 57a odst. 1 ZSDP nabyla právní moci, jestliže se o důvodech obnovy ručitel dozvěděl před tímto datem. Jestliže se ručitel dozvěděl o důvodech obnovy řízení po nabytí právní moci výzvy vydané podle § 57a odst. 1 ZSDP, počátek běhu šestiměsíční lhůty ve smyslu § 54 odst. 3 ZSDP se odvíjí ode dne, kdy se o důvodech obnovy řízení ručitel prokazatelně dozvěděl. Pokud jde o objektivní lhůtu, ve které lze nejpozději podat návrh na obnovu řízení (§ 54 odst. 3 ZSDP), tj. lhůtu, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit, je i ve vztahu k ručiteli lhůtou nepřekročitelnou. Příjemcem rozhodnutí ve věci návrhu na povolení obnovy řízení, který podal ručitel, je navrhovatel a daňový subjekt, s nímž bylo vedeno řízení, kterého se obnova týká. Pokud daňový subjekt zemřel bez dědice, nebo zanikl bez právního nástupce a ručitel již nedoplatek zcela nebo zčásti uhradil, vede se řízení pouze s ručitelem. Oba příjemci rozhodnutí mají v průběhu řízení o povolení obnovy řízení stejná procesní práva a povinnosti (§ 55 odst. 4 ZSDP).

9. Je-li obnova řízení povolena na návrh ručitele, má tento při dokazování v obnoveném řízení stejné postavení jako daňový subjekt; příjemcem nového rozhodnutí ve věci je ručitel a daňový subjekt, s nímž bylo vedeno řízení, kterého se obnova týká. Pokud daňový subjekt zemřel bez dědice, nebo zanikl bez právního nástupce a ručitel již nedoplatek zcela nebo zčásti uhradil, vede se obnovené řízení pouze s ručitelem (§ 55 odst. 9 ZSDP).

10. Proběhne-li obnova řízení a bude-li správcem daně vydáno nové rozhodnutí, bude návazně správcem daně vydána i nová výzva ručiteli k úhradě nedoplatku.

11. Podle § 57a odst. 7 ZSDP ručitel, vůči němuž bylo ručení uplatněno, má při placení daní procesní postavení jako daňový dlužník, jakož i oprávnění ke zproštění povinnosti mlčenlivosti podle § 24 odst. 4 ZSDP o informacích podléhajících povinnosti mlčenlivosti, se kterými byl seznámen. Podle tohoto ustanovení má tedy ručitel od okamžiku uplatnění ručení procesní práva a povinnosti jako daňový dlužník, avšak toto procesní postavení ručitele je omezeno na placení daní, které zahrnuje evidování a vybrání, popřípadě vymáhání. Ručitel tedy může požádat o posečkání daně nebo povolení splátek podle § 60 ZSDP, o prominutí daňového nedoplatku podle § 65 ZSDP nebo o odklad výkonu rozhodnutí podle § 73 odst. 9 ZSDP.

12. Ručitel má právo žádat o prominutí daně ve smyslu § 55a ZSDP či podat žádost o přezkoumání daňového rozhodnutí dle § 55b ZSDP. Bude-li na základě žádosti přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně dle § 55b ZSDP povoleno, a toto rozhodnutí bude v přezkumném řízení zrušeno, nahrazeno jiným, či změněno, musí správce adekvátně tomu přizpůsobit daňovou povinnost ručitele, stanovenou mu na základě výzvy podle § 57a odst. 1 ZSDP, neboť tato daňová povinnost ručitele je závislá na přesně stanovené daňové povinnosti daňového dlužníka na základě rozhodnutí, vydaného v přezkumném řízení. Správce daně proto i bez návrhu ručitele následně rozhodne ve smyslu § 55b ZSDP o nařízení přezkoumání výzvy ručiteli podle § 57a odst. 1 ZSDP, v přezkumném řízení tuto výzvu podle konkrétního případu zruší, nahradí jinou (novou) výzvou, či tuto výzvu změní.

13. Je-li finančním ředitelstvím vedeno z podnětu ručitele řízení o prominutí daně darovací a daně z převodu nemovitostí²⁾, může k prominutí daně dojít v kterémkoliv stádiu daňového řízení (§ 25 odst. 8 zákona č. 357/1992 Sb.).

C. Postup správce daně vůči ručiteli v daňovém řízení

1. Ze základních zásad daňového řízení a smyslu institutu zákonného ručení (ručení má podpůrnou funkci) vyplývá, že než dojde k uplatnění ručení (vydání výzvy k úhradě nedoplatku na dani ručitelem), je třeba nejdříve učinit úkony nutné k vymožení daňového nedoplatku na daňovém dlužníkovi.

2. Podmínky pro uplatnění ručení správcem daně jsou stanoveny ustanovením § 57a odst. 1 ZSDP. Podle tohoto ustanovení je nedoplatek na dani povinen uhradit také ručitel, za předpokladu, že:

- a) povinnost ručení mu ukládá zákon (příčemž se nemusí nutně jednat o zákon daňový),
a
- b) správce daně jej k úhradě nedoplatku na dani vyzve a současně stanoví lhůtu k úhradě tohoto nedoplatku.

3. 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 pravomocné rozhodnutí o stanovení daně, k úhradě jejíhož nedoplatku je ručitel vyzván (v případě, že platební výměr byl napaden odvoláním, o kterém bylo rozhodováno, tak se k výzvě připojí jak platební výměr, tak i rozhodnutí o odvolání, neboť tato rozhodnutí tvoří jeden celek). Proti této výzvě se může ručitel odvolat a včas podané odvolání má odkladný účinek³⁾.

4. Podle § 57a odst. 5 ZSDP, pokud je povoleno posečkání úhrady nedoplatku na dani nebo jeho úhrada ve splátkách na žádost ručitele, lze po tuto dobu tento nedoplatek vymáhat pouze na daňovém dlužníku.

5. Zaplacením dlužné daně je ručitelem splněna zákonná povinnost ručení. Zákon stanoví ručiteli nejen povinnost, ale přiznává i právo daň platit dobrovolně (§ 59 odst. 6 písm. a) ZSDP).

6. ZSDP stanoví postup správce daně v případě vzniku přeplatku na účtu daňového dlužníka ke dni úhrady daňového nedoplatku ručitelem. Podle § 57a odst. 8 ZSDP, 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 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.

7. Zákonná povinnost ručení trvá, dokud vyměřená daň nebyla daňovým subjektem uhrazena, nebo nedošlo k jiné skutečnosti mající za následek zánik této povinnosti. Není-li dlužná daň ve lhůtě splatnosti uhrazena a jsou-li splněny podmínky ustanovení § 57a odst. 1 ZSDP, je správce daně oprávněn požadovat úhradu daně po ručiteli, což nevylučuje, aby dlužná daň byla požadována i po daňovém dlužníkovi (s výjimkou ustanovení § 57a odst. 5 ZSDP, kdy v případě, že je povoleno posečkání úhrady nedoplatku na dani nebo jeho úhrada ve splátkách na žádost ručitele, nelze po tuto dobu nedoplatek vymáhat na ručiteli, ale pouze na daňovém dlužníkovi).

8. Zemře-li ručitel daně, přecházejí na dědice dnem úmrtí všechna jeho práva a povinnosti, tedy i zůstavitelovy dluhy z titulu ručení. V případě povinnosti ručitele zaplatit za daňového dlužníka nedoplatek na dani se nejedná o výjimku z univerzální sukcese, která by smrtí ručitele zanikla. Tento postup se uplatní v případě, kdy ručitel byl již vyzván ve smyslu § 57 odst. 1 ZSDP.

9. Zanikne-li ručitel – právnická osoba, přechází její daňová povinnost, tedy i její povinnost jako ručitele zaplatit za daňového dlužníka nedoplatek na dani na jejího právního nástupce, a to stejně jako u ručitele – fyzické osoby za podmínky, že právní předchůdce – zaniklá právnická osoba byla k úhradě nedoplatku na dani správcem daně vyzvána podle § 57a odst. 1 ZSDP.

D. Účinnost

Tento pokyn nabývá účinnosti dnem schválení.

Ing. Jan Knížek, v. r.
vrchní ředitel skupiny 051 ÚFDŘ