



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **J. P.**, zastoupeného advokátem JUDr. Františkem Šafárikem, se sídlem Grafická 22, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Háčkova 14, Plzeň, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 10. 2004, č. j. 30 Ca 37/2003 - 68,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 10. 2004, č. j. 30 Ca 37/2003 - 68,
se z r u š u j e a věc **se mu v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností brojí stěžovatel proti rozsudku Krajského soudu v Plzni, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni („žalovaný“) ze dne 29. 1. 2003, č. j. 11502/140/2002. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti výzvě Finančního úřadu v Ostrově ze dne 4. 9. 2002, č. j. 36170/02/129971, k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle ustanovení § 57 odst.

5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“). Konkrétně se jednalo o nedoplatek na dani z převodu nemovitostí ve výši 384 590 Kč.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti sice výslovně neoznačuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“), nicméně z jejího obsahu je dostatečně patrné, že namítá nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu, což spadá pod důvod zakotvený pod písm. a) cit. zákonného ustanovení. Tvrdí totiž, že obě rozhodnutí finančních orgánů představují paaky, neboť uplatněný nárok byl stanoven v nesprávné výši a u osoby odlišné od dlužníka. Porušen byl rovněž § 2 daňového řádu, jelikož nebylo postupováno tak, aby byl chráněn oprávněný zájem daňových subjektů a osob zúčastněných na daňovém řízení, tzn. stěžovatele. Z předmětné výzvy totiž plyne, že daňový výměr nebyl vůbec zaslán daňovému dlužníkovi, kterým byl příslušný správce konkursní podstaty. Daňová pohledávka tak byla uplatněna přímo u daňového ručitele. Daň prý byla vyměřena protizákonně také proto, že nebyla stanovena dle znaleckého posudku, když znalecký posudek byl vyhotoven ještě před požárem nemovitosti, který snížil její prodejní cenu. Krajský soud nepřipustil jako důkaz znalecký posudek z pozdějšího data, a to proto, že takové námitky přísluší daňovému dlužníkovi, nikoliv však ručiteli. Stěžovatel poukazuje rovněž na skutečnost, že daňová pohledávka byla u správkyne konkursní podstaty uplatněna pouze ve výši 259 710 Kč, a to teprve dne 30. 9. 1999, z čehož mimo jiné plyne, že stěžovatel by mohl vůči skutečnému dlužníkovi uplatnit regres pouze v této výši. Stěžovatel nesouhlasí ani s názorem soudu, že na pojem ručitele se nevztahuje úprava obsažená v občanském zákoníku, protože v tomto případě by pojem ručitele v daňovém řízení byl zcela vágní. V daném případě pak správce daně jako věřitel nerespektoval obecné pravidlo, že se věřitel musí nejprve obrátit na dlužníka a teprve následně může vyzvat ručitele. Výklad krajského soudu tak ve svých důsledcích je i protiústavní.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti toliko odkazuje na svoje vyjádření k žalobě a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV.

Z obsahu správního a soudního spisu zejména plyne, že Finanční úřad v Ostrově shora označenou výzvou ze dne 4. 9. 2002 stěžovatele jako ručitele vyzval k úhradě nedoplatku na dani z převodu nemovitostí ve výši 384 590 Kč.

Konkrétně se jednalo o daň, neuhrazenou daňovým dlužníkem ČKD Slaný, a. s. Stěžovatel totiž na základě kupní smlouvy uzavřené s daňovým dlužníkem dne 3. 10. 1994 koupil blíže specifikované nemovitosti (rekreační zařízení v k. ú. Jáchymov), přičemž vlastnické právo na něj přešlo na základě vkladu do katastru nemovitostí dne 8. 8. 1997.

Protože podle ustanovení § 8 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí je kupující ručitelem daně z převodu nemovitostí, vznikla stěžovateli výzvou k zaplacení daňového nedoplatku podle ustanovení § 57 daňového řádu povinnost zaplatit nedoplatek na této dani.

Žalovaný výše uvedeným rozhodnutím ze dne 29. 1. 2003 zamítl odvolání stěžovatele proti tomuto rozhodnutí správce daně, když především konstatoval, že ručitel nemá stejná práva a povinnosti v daňovém řízení jako daňový subjekt. Povinnost ručení se totiž vztahuje k placení daně, nikoliv k jejímu vyměření, a proto ručitel nemůže činit právní úkony týkající se vyměřovacího řízení a nemůže se domáhat vydání rozhodnutí, jež by jakkoliv měnilo již vyměřenou daňovou povinnost. Protože stěžovatel je ručitelem, ručení bylo uplatněno v zákonem stanoveném rozsahu na podkladě pravomocného platebního výměru, a proto bylo odvolání zamítnuto.

Rovněž Krajský soud v Plzni dospěl k závěru, že argumentace stěžovatele není případná. Vycházejí z díkce ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu, podle něhož v odvolání proti výzvě může ručitel namítat pouze skutečnost, že není ručitelem nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo že již bylo zaplacen, soud odmítl argumentaci stěžovatele vedenou v tom smyslu, že daň byla vypočtena v nesprávné výši, že správce daně nepoužil k vyměření daně znalecký posudek ke dni převodu vlastnických práv, daň nebyla uložena na základě zákona, znalec nezohlednil požár a jeho následky, které byly stěžovatelem odstraněny, atd. Všechny tyto námítky totiž směřovaly do řízení vyměřovacího, zpochybnilly výši vyměřené daně a uplatnit je mohl pouze daňový subjekt (ČKD Slaný, a. s.) a nikoliv ručitel. Krajský soud proto uzavřel, že stěžovatel nenamítl žádnou skutečnost, ve které by mohla být spatřována nezákonnost výzvy dle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu. Ze stejných důvodů nepřistoupil ani na argumentaci ohledně aplikace úpravy ručení obsažené v občanském zákoníku na daný případ, když navíc prý je třeba odlišovat soukromoprávní a veřejnoprávní vztah a aplikace občanského zákoníku v daňovém řízení je nepřipustná.

V.

Usnesením ze dne 14. 2. 2006, č. j. 5 Afs 7/2005 - 108, Nejvyšší správní soud přerušil řízení o kasační stížnosti, protože byl Ústavnímu soudu podán návrh na (nejprve) zrušení ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu (Pl. ÚS 30/05) a (později) na vyslovení protiústavnosti tohoto ustanovení (Pl. ÚS 72/06).

VI.

Ústavní soud v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006 (in: www.nalus.usoud.cz), rozhodl, že ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu 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 lidských práv a základních svobod.

Z odůvodnění tohoto nálezu Ústavního soudu je pro posouzení důvodnosti nyní projednávané věci relevantní zejména následující argumentace.

„Daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit kromě samotných poplatníků - dlužníků - i ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá, jsou-li k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Jde o institut zvláštního zákonného ručení upraveného veřejnoprávní metodou regulace, k jehož realizaci je za předpokladu, že konkrétní osobě svědčí postavení zákonného ručitele, zapotřebí toliko výzvy ze strany správce daně ve vztahu k osobě, jež je zákonným ručitelem. Daňový ručitel však není účastníkem daňového řízení již od počátku, se stejnými oprávněními a možnostmi procesní obrany, jaké má daňový subjekt (ustanovením § 7 odst. 2 daňového řádu je dokonce začleňován mezi "třetí osoby" na stejnou pozici jako kupř. svědek, znalec aj.). Ručiteli se ani nedoručuje platební výměr či jiné rozhodnutí, kterým byla daňová povinnost předepsána k přímému placení. Teprve doručením "ručitelské výzvy" dle napadeného ustanovení začíná pro daňového ručitele daňové řízení, přičemž se však současně jejím doručením již dostává do postavení subjektu, kterému je uložena platební povinnost. "Ručitelská výzva" je tedy 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“)....

Nelze tak než dovodit, že zákonodárce v napadeném ustanovení věta třetí anuloval právo ručitele domáhat se ochrany svých práv u soudu či jiného orgánu ve všech případech s výjimkou tří výslovně uvedených, a tím tedy ústavně zaručené základní právo v těchto případech popřel. V případě daňových ručitelů, kteří by se chtěli domáhat ochrany svého práva s tvrzením, že bylo porušeno jinak, než že by jim byla uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek, ačkoli nejsou ručiteli, ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo již bylo zapláceno, tak došlo postupem zákonodárce k vyloučení této kategorie subjektů z práva domáhat se ochrany svého práva u soudu či jiného orgánu. Ručitel zjevně nemůže dle ust. § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu v tehdejší znění namítat kupříkladu skutečnosti ovlivňující podstatu a výši jeho daňové povinnosti, nemůže tedy odporovat, že daň neměla být stanovena (daňovému dlužníku) vůbec, měla být stanovena jiné osobě, byla stanovena v nesprávné výši apod. Úmyslem (protiústavním) zákonodárce evidentně bylo takovým omezením odvolacích námitek proti "ručitelské výzvě" vyloučit, aby rozhodováním o odvolání podle § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu bylo v relaci k daňovému ručiteli suplováno "daňové nalézací řízení", které již předtím proběhlo, a aby tak v podstatě neformálně probíhalo dvakrát....

Právní řád však s ohledem na napadené ustanovení věta třetí neobsahuje účinný právní prostředek nápravy ve vztahu k porušení práva daňového ručitele na pokojné užívání majetku, neboť prostřednictvím odvolání proti "ručitelské výzvě" je možné věcně posoudit jen obsah tvrzení o porušení práva ručitele tím, že mu byla uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek, ačkoli není ručitelem, ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo již bylo zapláceno, a tak lze adekvátně napravit jen takové porušení práva daňového ručitele dle čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě. Jinými slovy, prostřednictvím institutu odvolání dle ust. § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu nelze dosáhnout účinné nápravy všech situací porušení práva ručitele na pokojné užívání majetku, a takový instrument proto nelze považovat za „účinný“ ve

smyslu čl. 13 Úmluvy, pročez nelze než konstatovat, že napadené ustanovení věta třetí je též v rozporu s citovaným článkem Úmluvy....

Zákonodárce v ust. § 57 odst. 5 věta třetí cit. zákona anuloval právo ručitele na soudní přezkoumatelnost rozhodnutí týkajících se jeho základních práv ve všech situacích, s výjimkou tří výslovně uvedených, a tím tedy ústavně zaručené základní právo v těchto případech popřel. U daňových ručitelů, kteří by se domáhali soudní nápravy v případě, že bylo porušeno jejich základní právo jinak, než že by jim byla uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek, ačkoli nejsou ručiteli, ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo již bylo zapláceno, tak došlo postupem zákonodárce k vyloučení této kategorie subjektů z práva dle čl. 36 odst. 2 Listiny....

Z principu rovnosti se však podává, že pokud má mít ručitel totožnou povinnost jako dlužník - tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně - nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobilý odůvodnit nerovnost v přístupu k daňovému dlužníku a ručiteli tak, jak je shora popsána (mají k dispozici diametrálně kvalitativně odlišné prostředky k obraně před totožnou povinností - rozsah uplatnitelných námitek daňovým ručitelem proti rozhodnutí o daňové povinnosti v relaci k jeho osobě je věcně dosti omezen). Ústavní soud tedy dospěl k závěru, že napadené ustanovení ve svých důsledcích vyvolává neodůvodněnou nerovnost mezi subjekty, kterým je ukládána daňová povinnost. Z postulátu rovnosti sice nevyplývá požadavek obecné rovnosti každého s každým, plyne z něj však požadavek, aby právo bezdůvodně nezvýhodňovalo ani neznevýhodňovalo jedny před druhými. V daném případě je nesporné, že požadavek poskytnutí stejných práv za stejných podmínek bez neodůvodněných rozdílů napadeným ustanovením respektován není, neboť zákonodárce bez v ústavní rovině akceptovatelných důvodů výrazně znevýhodnil subjekty v postavení daňového ručitele.

Ručení není přitom institutem, který by se vyskytoval toliko v daňovém řízení, ale je naopak obecným institutem celého právního řádu, jenž je detailně propracován především teorií a judikaturou soukromého práva, jehož kořeny sahají hluboko do dávno minulých let a jsou prosáklé římskoprávní tradicí, uchopenou a zpracovávanou různými směry a školami v průběhu recepce římského práva. Ručení tedy nemá původ ve finančním právu a už vůbec ne v českém daňovém řádu. Jednou ze základních zásad soukromého institutu ručení je, že ručitel může proti věřiteli uplatnit všechny námitky, které by měl proti věřiteli dlužník (§ 548 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník).... Ostatně, zde je třeba připomenout, že v moderním právním pojetí již není hranice mezi právem veřejným a soukromým chápána tak ostře, jako v době minulé, takže soukromoprávní prvky lze mnohdy vysledovat i v právním vztahu v zásadě veřejnoprávním a naopak..... Pokud v civilním právu, kde se uplatňuje ručení smluvní, není stanoveno žádné omezení uplatnitelných námitek ručitelem, lze dovodit logickým argumentem a maiori ad minus, že tím spíše tak výrazná restrikce uplatnitelných námitek nemá mít místo ve vztahu k ručení zákonnému.“

VII.

V nyní projednávané věci je především zjevné, že došlo k aplikaci ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu v relevantním znění. Jak však plyne z citovaného nálezu Ústavního soudu, toto ustanovení bylo z řady důvodů protiústavní. Protože podle čl. 95

odst. 1 Ústavy ČR je při rozhodování soudce vázán zákonem (a *minori ad maius* ústavním zákonem), nemůže vědomě připustit takovou situaci, kdy bude aplikovat zákon, u něhož je přesvědčen o jeho protiústavnosti, jelikož by této svojí povinnosti nedostál. Protože však žádný obecný soud není oprávněn autoritativně vyslovit závěr o protiústavnosti zákona, slouží k odstranění „schizofrenního postavení“ těchto soudů, povinených dodržovat jak ústavní zákon, tak také zákon, u něhož jsou přesvědčeny o jeho protiústavnosti, právě čl. 95 Ústavy. Podle tohoto ustanovení totiž dojde-li soud k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem, předloží věc Ústavnímu soudu. Proto tedy podal Nejvyšší správní soud shora citovaný návrh Ústavnímu soudu.

Vycházel přitom z toho, že mezi základní zásady právního státu platí zákaz retroaktivního působení právních předpisů, čehož přímým důsledkem je mimo jiné i povinnost všech orgánů aplikujících právo (včetně obecných soudů) používat vždy právní předpisy v takové podobě, v jaké platily v době, kdy došlo k rozhodným právním skutečnostem. Jakkoliv tedy právní předpis může být v době rozhodování Ústavního soudu již změněn či dokonce bez náhrady zrušen, nic tato skutečnost nemění na tom, že musí být i nadále aplikován na právní vztahy dřívější, nastalé ještě za doby jeho platnosti a působnosti. Pokud by v těchto případech Ústavní soud odepřel meritorní posouzení ústavnosti těchto předpisů s poukazem na jejich pozdější derogaci, vyvolal by tím situaci vědomého porušování ústavně zaručených základních práv a svobod účastníků řízení, jelikož soudům by nezbylo nic jiného, než podle těchto zákonů, o jejichž protiústavnosti by byly přesvědčeny, rozhodovat i nadále.

Tím, že se Ústavní soud ztotožnil s názorem Nejvyššího správního soudu na protiústavnost ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu v relevantním znění, jej tímto zároveň zprostil povinnosti jeho aplikace. To konkrétně znamená, že jakkoliv platí obecná zásada, podle níž zrušovací nálezy Ústavního soudu mají v řízení o kontrole norem účinky *ex nunc* a nikoliv *ex tunc*, a také, že Ústavní soud není oprávněn zrušit již neplatný právní předpis (§ 66, § 67 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu), představuje vyslovení interpretativního výroku Ústavním soudem o protiústavnosti právního předpisu překážku jeho aplikace v těch případech, kdy by ještě tato aplikace připadala v úvahu. Jinak řečeno, citovaný nálezy Ústavního soudu sice nemůže vyvolat možnost opětovného otevření těch případů, které již byly pravomocně ukončeny; zároveň však platí, že právní názor v něm obsažený nelze opomenout tehdy, pakliže se jedná o řízení dosud neskončená, a to i včetně těch řízení, které dobíhají u správních soudů. V těchto případech má (pouhý) interpretativní výrok Ústavního soudu pro aplikační praxi v podstatě stejný význam a smysl jako výrok, kterým se ruší právní předpis.

Na základě těchto obecnějších úvah dospívá Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Tím, že krajský soud aplikoval protiústavní ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu, totiž došlo k naplnění kasačního důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. ů a) s. ř. s. Ze shora provedené rekapitulace věci je totiž zřejmé, že stěžovatel jakožto ručitel podal proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem odvolání, v němž uvedl celou řadu námitek, jimiž zpochybnil samotný postup správce daně vůči daňovému subjektu a z řady důvodů napadl správnost výpočtu daně. Tyto námitky nebyly v daňovém a následně ani v řízení před krajským soudem vypořádány, a to právě s odkazem na dikci protiústavního ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí

daňového řádu. Tím byla stěžovateli znemožněna ochrana jeho práv v daňovém i soudním řízení.

Ze shora popsaných důvodů Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni. To konkrétně znamená, že krajský soud v dalším řízení již nemůže aplikovat protiústavní ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu, což se nutně musí projevit i při hodnocení zákonnosti a správnosti přezkoumávaných správních rozhodnutí. V daném případě proto nemohou být některé odvolací námitky stěžovatele odmítnuty toliko s poukazem na citované ustanovení, které jejich rozsah značně redukovalo, nýbrž je nutno se s nimi meritorně vypořádat. Při úvahách o postavení daňového ručitele pak je nutno zohlednit citovaný právní názor Ústavního soudu, a to zejména v těch částech, kde se Ústavní soud vyslovil k nedůvodnosti odlišného procesního postavení daňového subjektu a ručitele a k nevhodnosti odlišování postavení ručitele ve veřejném a v soukromém právu. To konkrétně znamená, že není dán žádný racionální důvod pro omezení možných námitek ručitele ve srovnání s institutem daňového ručení podle občanského zákoníku.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. března 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu