



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobců: a) L. S., b) J. S. zastoupeni ing. D. H., daňovým poradcem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové 2, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 6. 2007, č. j. 31 Ca 146/2006 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobcům k rukám jejich zástupce ing. D. H. do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 2400 Kč.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností brojí žalovaný - Finanční ředitelství v Hradci Králové („stěžovatel“) proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, jímž byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 7. 4. 2006, č. j. 1368/140/2006-Pn-OJ-22-Du, a č. j. 1367/140/2006-Pn-OJ-22-Du. Citovanými rozhodnutími byla zamítnuta odvolání žalobců proti výzvě Finančního úřadu v Chlumci nad Cidlinou 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.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“), tj. namítá nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu.

Tvrdí, že předmětná dlužná daň byla zčásti uhrazena přeplatky postupem dle ustanovení § 64 daňového řádu, nicméně výše nedoplatku na dani z převodu nemovitostí nepřesáhla výši alikvotní části neuhrazené daně. Ručení proto nebylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu.

K otázce podkladů pro ověření výše povinnosti daňového subjektu stěžovatel uvedl, že žalobci nahlíželi do spisu daňového subjektu (F. P.), přičemž se neodvolali proti rozsahu, v jakém jim bylo toto právo umožněno. Zatímco stěžovatel v citovaných rozhodnutích přesně vyčíslil výši daňového nedoplatku, k němuž se vztahovalo ručení, omezili se žalobci na pouhé obecné konstatování, že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonném rozsahu. Stěžovatel v této souvislosti nesouhlasí s názorem krajského soudu, že měl být žalobcům poskytnut alespoň výpis z účtu daňového dlužníka, obsahující údaje o předpisech všech jeho daní, platbách na tyto daně s uvedením dat jejich vyměření a dat provedených plateb. Žalobci by tak obdrželi informace i ve vztahu k daním, za které neručí, což by představovalo porušení povinnosti mlčenlivosti (§ 24 daňového řádu). Proto se stěžovatel domnívá, že k ověření správnosti vyčíslené dlužné daně postačí výpis z účtu daňového subjektu zobrazující stav na dani z převodu nemovitostí.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III.

Žalobci ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornili na skutečnost, že dne 3. 4. 2006 se dostavil jejich zástupce k Finančnímu úřadu v Chlumci nad Cidlinou za účelem nahlédnutí do spisů v souvislosti s výzvami k zaplacení nedoplatku ručitelem. Očekával, že spis předložený k nahlédnutí bude úplný a proto nebyl dán důvod k podání odvolání proti rozsahu, ve kterém bylo umožněno nahlížet do spisů. Žalobci dále nesouhlasí s názorem, že údaje z osobního daňového účtu na dani z převodu nemovitostí primárního daňového dlužníka postačují ke kvalifikované formulaci odvolacích, příp. žalobních, důvodů. Jestliže totiž lze daň platit též přeplatkem na jiné dani, měl být přeplatek na jiné dani použit na úhradu předmětného nedoplatku na dani z převodu nemovitostí. Tuto skutečnost však žalobci vůbec nemohli přezkoumat a proto mohli pouze namítnout, že ručení je uplatněno ve větším než zákonem stanovením rozsahu, když potřebné informace k prokázání tohoto tvrzení neměli k dispozici.

IV.

Z obsahu správního a soudního spisu zejména plyne, že na základě kupní smlouvy ze dne 25. 10. 2002 nabyli žalobci jako kupující od prodávajících F. P. a V. P. blíže specifikované nemovitosti v k. ú. Kratonohy, a to za kupní cenu ve výši 800 000 Kč.

Platebním výměrem ze dne 11. 9. 2003, č. j. 13602/03/229970/7551, Finanční úřad v Chlumci nad Cidlinou (dále též „správce daně“) F. P. vyměřil na dani z převodu nemovitostí částku 40 000 Kč.

Výzvami k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ze dne 6. 12. 2005, č. j. 14913/05/229970/7288 a č. j. 14914/05/229970/7288, správce daně vyzval žalobce k zaplacení částky 14 162 Kč. Proti této výzvě se žalobci odvolali.

Tato odvolání stěžovatel zamítl shora označenými rozhodnutími.

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností tato rozhodnutí zrušil. V odůvodnění rozsudku nejprve konstatoval, že je mu známo, že Nejvyšší správní soud podal návrh na zrušení ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu, nicméně důvody pro zrušení rozhodnutí stěžovatele jsou dány bez ohledu na výsledek tohoto řízení. Žalobci totiž namítali, že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu a přeplatky na daních dlužníka nebyly použity na úhradu jeho daňového nedoplatku na dlužné dani. Krajský soud dospěl k závěru, že pokud má ručitel odpovídajícím způsobem uplatnit námitky ohledně správnosti výše svého ručitelského závazku, musí mít dostatek podkladů pro ověření výše povinnosti daňového subjektu. Ke kontrole správnosti vyčíslené dlužné daně postačí výpis z účtu daňového dlužníka, který by obsahoval údaje o předpisech všech jeho daní, platbách na tyto daně s uvedením dat jejich vyměření a dat provedených plateb, a to za dobu od vzniku povinnosti zaplatit daň, za kterou žalobci ručí až do data vydání výzvy ručiteli. Takové informace však nebyly žalobcům poskytnuty.

V.

V.a)

Při hodnocení důvodnosti kasační stížnosti nemohl Nejvyšší správní soud opomenout, že Ústavní soud nálezem 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 uvedeně výzvy (rozhodnutí v materiálním smyslu) ničeho nemění ani její zákonodárcem nepřesně zvolené označení, tj. "výzva" (a nikoli kupř. "rozhodnutí"). ...

Nelze tak než dovést, 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.“

V.b)

V nyní projednávané věci bylo aplikováno citované ustanovení, a to včetně té jeho části, kterou Ústavní soud označil za protiústavní. Protože důsledek této aplikace byl pro žalobce negativní, postačovala by samotná tato skutečnost pro zrušení obou rozhodnutí finančních orgánů správním soudem. Jak totiž vyslovil zdejší soud v rozsudku sp. zn. 5 Afs 7/2005 (in: www.nssoud.cz), „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 nálezn 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.“

V daném případě však krajský soud dospěl ke stejnému závěru, tj. ke zrušení správních rozhodnutí, nikoliv proto, že bylo aplikováno protiústavní zákonné ustanovení, nýbrž proto, že žalobci neměli pochybením správce daně dostatek podkladů pro ověření

výše povinnosti primárního daňového subjektu, protože nedostali výpis z jeho daňového účtu.

Tento závěr nicméně považuje Nejvyšší správní soud za plně souladný s citovaným nálezem Ústavního soudu. Jinak řečeno: jestliže Ústavní soud dospěl k závěru, že není dán žádný racionální a legitimní důvod pro odlišný režim ručení v civilním a daňovém právu a že daňový ručitel má mít právo uplatnit stejný rozsah námitek jako primární dlužník, je názor krajského soudu obsažený v odůvodnění napadeného rozsudku s tímto závěrem v logickém souladu. Jestliže tedy 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, bylo by třeba daňový dluh uhradit přednostně z tohoto přeplatku a nikoliv 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.

VI.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v daném případě neshledal naplnění namítaného důvodu kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Úspěšní žalobci naopak mají podle ustanovení § 60 s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem. Ze soudního spisu vyplývá, že žalobci byli zastoupeni daňovým poradcem ing. D. H., který podal vyjádření ke kasační stížnosti. Soud proto žalobcům přiznal právo na náhradu nákladů řízení spočívající v nákladech zastoupení, a to částku 1 x 2100 Kč za jeden úkon právní služby a 1 x 300 Kč na úhradu hotových výdajů, v souladu s § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění pozdějších předpisů, celkem tedy 2400 Kč. Přiznává se proto náhrada nákladů v celkové výši 2400 Kč. Tato částka bude žalovaným vyplacena do tří dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

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

V Brně dne 26. května 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu