

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **ZEVETA Bojkovice, a. s.**, se sídlem Tovární 532, Bojkovice, zast. Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2004, č. j. 29 Ca 208/2002 – 140 a ze dne 9. 11. 2004, č. j. 29 Ca 209/2002 - 176,

takto:

Rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2004, č. j. 29 Ca 208/2002 – 140, a ze dne 9. 11. 2004, č. j. 29 Ca 209/2002 – 176 **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2004, č. j. 29 Ca 208/2002 – 140, a ze dne 9. 11. 2004, č. j. 29 Ca 209/2002 – 176, byly zamítnuty žaloby podané žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutím Finančnímu ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 23. 4. 2002, č. j. 1845/02/FŘ/150 a č. j. 1844/02/FŘ/150, jimiž byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Bojkovicích ze dne 4. 2. 2002, č. j. 2188/02/337970/1037 a č. j. 2187/02/337970/1037, kterými byl jako ručitel vyzván k zaplacení daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí. Krajský soud v odůvodněních rozsudků uvedl, že v rámci odvolání, a posléze i žaloby, stěžovatel sice

tvrdil v souladu s ust. § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), že není ručitelem, ale tato jeho námitka nesměřovala proti samotnému ručitelskému závazku, nýbrž proti vlastní daňové povinnosti. Stěžovatel v odvolacím řízení proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem nemůže namítat, že neexistuje daňová povinnost a ani splatný daňový nedoplatek, neboť existence daňové povinnosti vyplývá z pravomocného rozhodnutí o primární daňové povinnosti. Jestliže nelze tyto důvody uplatnit v odvolacím řízení, nelze je uplatňovat ani v řízení o přezkoumání rozhodnutí soudem. Rozhodnutí o primární daňové povinnosti nebylo předmětem přezkumu soudem v dané věci, a krajský soud se jimi proto nezabýval.

Proti těmto rozsudkům podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnosti, ve kterých shodně namítal zejména, že pokud ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků zužuje odvolací námitky tak, aby ručitel nemohl uplatňovat námitky týkající se existence dlužníkovi daňové povinnosti, potom je na místě postupovat mírněji, opustit doslovné znění tohoto ustanovení, jít cestou ústavně konformní a umožnit stěžovateli uplatnit námitky týkající se výše daňové povinnosti dlužníka v souladu s čl. 36 odst. 2 poslední věta Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina"). Krajský soud není vázán doslovným zněním citovaného ustanovení, nýbrž se od něj smí, a musí, odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Aplikace citovaného ustanovení, jak ji vyložil krajský soud, je v této věci v rozporu s účelem a smyslem vyplývajícím z čl. 36 odst. 2 poslední věta Listiny, a jako takovou je nutné ji odmítnout, protože nerespektuje čl. 4 odst. 4 Listiny. Nelze proto akceptovat postup krajského soudu, který se odmítl zabývat správným stanovením daně z převodu nemovitostí s odkazem na ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, čímž stěžovateli upřel právo na přístup k soudu. Ačkoliv dlužník i ručitel mají stejnou platební povinnost, má ručitel oproti dlužníkovi podstatně horší procesní postavení v oblasti uplatňování námitek týkajících se výše stanovené daňové povinnosti, čímž citované zakládá nerovnost mezi dlužníkem a ručitelem. Stěžovatel proto dal Nejvyššímu správnímu soudu podnět k přerušení řízení podle § 48 odst. 1 písm. a) s. ř. s. z důvodu, aby podal k Ústavnímu soudu návrh podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava") na zrušení ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, poněvadž předmětné ustanovení, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem, konkrétně s čl. 36 odst. 1 a 2 a čl. 37 odst. 3 Listiny. S ohledem ke všemu co bylo uvedeno stěžovatel navrhl, aby napadené rozsudky byly zrušeny a věci byly vráceny krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem uvedlo, že rozhodnutí o vyměření daně z převodu nemovitostí jsou pravomocná a ve věci vyměření této daně závazná. Proto nelze v odvolacím řízení proti výzvě ručiteli meritorně, v zásadě vždy bez dalšího, přezkoumávat námitky stěžovatele proti správnosti vyměření předmětné daně. V řízení zahájeného vydáním výzvy ručiteli podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, včetně odvolacího řízení, se rozhoduje o jiných zákonných skutečnostech, než o splnění podmínek osvobození na straně poplatníka daně. Tato otázka byla již v době vydání výzvy ručiteli pravomocně rozhodnuta a z rozhodnutí o ní je nutno vycházet. Krajský soud tedy nepochybil, pokud za dané situace na základě rozhodných skutkových

zjištění dospěl k závěru, že námitka neexistence předmětné daňové povinnosti, resp. splatného daňového nedoplatku, není důvodná, když existence předmětné daňové povinnosti byla doložena pravomocným rozhodnutím o této otázce. Ve smyslu uvedeného finanční ředitelství navrhlo, aby kasační stížnosti byly zamítnuty.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasačních stížností napadené rozsudky v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podaných kasačních stížnostech, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Usneseními ze dne 2. 6. 2005, č. j. 7 Afs 116/2004 – 173 a ze dne 19. 1. 2007, č. j. 7 Afs 116/2004 - 192, Nejvyšší správní soud přerušil řízení o kasačních stížnostech, protože Ústavnímu soudu byl podán návrh na zrušení ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků (toto řízení bylo zastaveno usnesením ze dne 11. 7. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 30/05, protože citované ustanovení bylo v mezidobí zrušeno zákonem č. 230/2006 Sb. a institut ručení byl nově upraven v ustanovení § 57a zákona o správě daní a poplatků) a poté byl podán návrh na vyslovení protiústavnosti ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, o kterém rozhodl Ústavní soud tak, že nálezem ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, že citované ustanovení ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb. bylo v rozporu s čl. 1, čl. 11 odst. 1, čl. 36 odst. 1, 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 je pro danou věc 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 zaplaceno, 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 tehdejším 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 zaplaceno, 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, pročež 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 zaplaceno, 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 dané věci aplikoval správce daně i finanční ředitelství ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí zákona o správě daní a poplatků ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb. a jak vyplývá z citovaného nálezu, bylo toto ustanovení z řady důvodů protiústavní. Protože podle čl. 95 odst. 1 Ústavy 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, upravuje postup pro takový případ právě čl. 95 Ústavy, který umožňuje, aby soud, dospěje-li k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem, předložil věc Ústavnímu soudu. Proto tedy podal Nejvyšší správní soud shora uvedené návrhy 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 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.

Tím, že se Ústavní soud ztotožnil s názorem Nejvyššího správního soudu na protiústavnost ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí zákona o správě daní a poplatků a rozhodl, že bylo v rozporu s Listinou základních práv a svobod a Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod, zprostil jej tímto zároveň povinnosti je aplikovat. 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.,

ve znění pozdějších předpisů), představuje vyslovení interpretativního výroku Ústavním soudem o protiústavnosti právního předpisu překážku jeho aplikace v těch případech, kdy by ještě tato aplikace připadala v úvahu. To znamená, že nález 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, jedná-li se o řízení dosud neskončená, a to i včetně řízení 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.

Tím, že krajský soud aplikoval protiústavní ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí zákona o správě daní a poplatků, totiž došlo k naplnění kasačního důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel jako ručitel podal proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem odvolání, v němž uvedl námitky, v nichž zpochybnil existenci daňové povinnosti daňového subjektu, v rámci nichž odmítl krajský soud napadené správní rozhodnutí přezkoumat, a to právě s odkazem na protiústavní ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí zákona o správě daní a poplatků. Tím byla stěžovateli znemožněna ochrana jeho práv v soudním řízení.

Na základě těchto úvah dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná a podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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 31. října 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu