

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Marie Součkové, JUDr. Marie Turkové, JUDr. Bohuslava Hnízdila, JUDr. Václava Novotného a JUDr. Petra Příhody, v právní věci žalobce **M. t. a. s.**, zastoupeného JUDr. Petrem Macákem, advokátem se sídlem Legerova 39, Praha 2, proti žalovanému **Ministerstvu financí,** se sídlem Letenská 15, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2003, č. j. 264/55618/2003, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 15. 1. 2004, č. j. 11 Ca 228/2003-22,

takto:

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 15. 1. 2004, č. j. 11 Ca 228/2003-22, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Včasnou kasační stížností ze dne 12. 2. 2004 se žalobce domáhal zrušení pravomocného usnesení Městského soudu v Praze ze dne 15. 1. 2004, č. j. 11 Ca 228/2003-22, jímž tento soud odmítl žalobu proti rozhodnutí ze dne 3. 7. 2003, č. j. 264/55618/2003, jímž Ministerstvo financí zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 10. 2. 2003, č. j. 3880-1/140/2002, kterým bylo zastaveno řízení o žádosti žalobce o prominutí daně z převodu nemovitostí dle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, z důvodu odstoupení od kupní smlouvy.

V odůvodnění usnesení soud především uvedl, že napadené rozhodnutí žalovaného není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemohl být napadeným rozhodnutím

zkrácen na svých právech, protože jeho práva a povinnosti, jež byly založeny zákonem a rozhodnutím finančního úřadu, zůstaly nezměněny. Napadeným rozhodnutím nebyly již nabytá práva a povinnosti změněny ani zrušeny, a na právním postavení žalobce se tak nic nezměnilo. Městský soud v Praze dále vyslovil právní názor, že procesním předpisem, upravujícím řízení o prominutí daně podle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., je zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“ nebo „d. ř.“), který v § 55a upravuje jakožto „mimořádný opravný prostředek“ prominutí daně. Řízení podle § 55a d. ř. má charakter „mimořádného procesního prostředku dozorčího práva“, a nikoliv skutečného opravného prostředku, jehož pojmovým znakem je založení právního nároku žadatele na meritorní přezkoumání. Rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prominutí daně z nemovitostí nezasáhlo do subjektivních hmotných práv a povinností žalobce; žalovaný jím pouze vyjádřil, že „mimořádné procesní prostředky dozorčího práva“ se v této věci nepoužijí a že původní pravomocná rozhodnutí finančního úřadu se nijak nemění (soudnímu přezkumu podléhající rozhodnutí by tu bylo pouze tehdy, pokud by v důsledku částečného nebo úplného prominutí daně došlo k jejich změně, což nebyl daný případ). Z uvedených důvodů soud žalobu podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl.

II.

V kasační stížnosti žalobce uplatnil důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Nezákonnost rozhodnutí soudu spatřoval v nesprávném úsudku soudu, že napadené rozhodnutí nezasáhlo do jeho subjektivních práv a povinností. Rozhodnutím správního orgánu bylo naopak žalobci jako ručiteli upřeno právo žádat o prominutí daně z převodu nemovitostí podle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. Zákonné předpoklady prominutí daně v této věci přitom byly splněny v důsledku platného odstoupení od kupní smlouvy uzavřené mezi společností M. O., a. s. v likvidaci, jako prodávajícím (tedy dlužníkem - pozn. soudu) a žalobcem (M. t. a. s. v likvidaci) jako kupujícím (a tedy ručitelem za daň – pozn. soudu). Z uvedeného důvodu žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení. Závěrem požádal o přiznání odkladných účinků této kasační stížnosti; uvedl, že společnost M. O., a. s. v likvidaci, je v konkursu, čímž je ztížena žalobcova možnost regresního vymožení dlužné částky na dlužníkovi.

III.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., má právo požádat o prominutí daně z důvodu odstoupení od smlouvy jednoznačně pouze daňový subjekt ve smyslu § 6 daňového řádu, tedy v daném případě poplatník daně z převodu nemovitostí; tím je dle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. prodávající (převodce). Nabyvatel (kupující) – v dané věci žalobce – je ručitelem. Povinnost ručení vzniká přímo ze zákona současně se vznikem daňové povinnosti poplatníka, má akcesorickou povahu a trvá po celou dobu, po kterou může být daň vymáhána po poplatníkovi. Ručitel je dalším subjektem (nikoli však daňovým), jemuž z daňově právního vztahu, vzniklého na základě skutečnosti, která je předmětem zdanění (úplatný převod vlastnického práva k nemovitosti), vznikla platební povinnost, odvozená z původní daňové povinnosti daňového subjektu.

Nelze zaměňovat nalézací fázi daňového řízení, která je zakončena meritorním rozhodnutím, stanovícím určitému daňovému poplatníkovi konkrétní daňovou povinnost, a vymáhací fázi daňového řízení, která není obligatorním stadiem a nastupuje pouze tehdy, není-li uložená daňová povinnost daňovým subjektem dobrovolně splněna.

Nezbytným předpokladem exekuční části je vykonatelné meritorní rozhodnutí; toto rozhodnutí bezprostředně zasahuje do hmotněprávní pozice daňového poplatníka. Jakékoliv rozhodnutí vydané v průběhu daňové exekuce, včetně rozhodnutí podle § 57 odst. 5 daňového řádu, má pouze procesní povahu.

Povinnost ručitele se týká jen omezené části daňového řízení, a to fáze placení daní, a je specifikována v § 57 odst. 5 daňového řádu jako druhotná platební povinnost v případech, kdy primární daňový dlužník dlužnou daň neuhradí.

Povinnost hradit daň nese primárně daňový subjekt. Sekundární povinnost k úhradě osobám jiným než daňovým subjektům stanoví § 57 odst. 5 daňového řádu. Ručitel dle tohoto zákona není daňovým subjektem a nemůže tak činit úkony, které jsou v daňovém řízení vyhrazeny pouze poplatníkovi, tj. vystupovat ve fázi nalézací. To se týká i možnosti požádat o prominutí daně nebo uplatnit jiný mimořádný opravný prostředek, neboť daň nebyla vyměřena jemu, ale daňovému poplatníkovi.

Jestliže se v průběhu daňového řízení zjistí, že žadatel o prominutí daně podle zvláštních předpisů není daňovým subjektem, je správce daně povinen toto řízení zastavit podle § 27 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Odvolací orgán pak zkoumá jen dodržení zákonných podmínek pro zastavení řízení.

V předmětné věci je tak irelevantní stěžovatelův argument o splnění zákonných podmínek pro prominutí daně – domáhat se prominutí daně z převodu nemovitostí z důvodu odstoupení od kupní smlouvy totiž může pouze daňový subjekt, tedy prodávající (M. O. a. s.).

Žalovaný se ztotožnil s právním názorem Městského soudu, že napadeným rozhodnutím nebylo rozhodováno o veřejném subjektivním právu žalobce. Obě rozhodnutí jsou svou povahou rozhodnutími procesními, neboť neřeší ani neukládají hmotněprávní povinnost placení daně. Na poskytnutí úlevy spočívající v prominutí daně má podle zákona právo pouze daňový subjekt, kterým však ručitel není.

Z těchto důvodů navrhl žalovaný zamítnutí kasační stížnosti.

IV.

Tříčlenný (první) senát, jemuž věc v souladu s rozvrhem práce napadla, dospěl při předběžné poradě k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru judikovaného Nejvyšším správním soudem v usnesení ze dne 5. 8. 2003, č. j. 7 A 41/2001-48. Z tohoto důvodu věc postoupil podle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu.

Jde o právní otázku, zda rozhodnutí o opravném prostředku (odvolání) proti rozhodnutí o zastavení řízení dle § 27 d. ř. je rozhodnutím vyloučeným ze soudního přezkumu či nikoliv.

V usnesení ze dne 5. 8. 2003, č. j. 7 A 41/2001-48, s jehož právním názorem se rozhodující tříčlenný (první) senát neztotožnil, dospěl pátý senát Nejvyššího správního soudu k závěru, podle něhož *„zamítlo-li Ministerstvo financí podle § 50 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, odvolání proti rozhodnutí finančního ředitelství, kterým bylo toliko zastaveno řízení podle § 27 odst. 1 písm. h) téhož zákona pro nepřípustnost odvolání, nejde o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., neboť takový úkon správního orgánu*

nezaložil, nezměnil, nezrušil ani závazně neurčil právo nebo povinnost. Takový úkon je ze soudního přezkumu vyloučen [§ 70 písm. a) s. ř. s.].“ Tento právní názor byl publikován pod č. 171/2004 Sb. NSS.

Rozhodující (první) senát naopak poukázal na právní názor vyslovený v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 17/2003-52, v němž třetí senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, podle nějž krajský soud vybočil ze svého přezkumného rámce, jestliže zamítl žalobu proti rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání, přičemž v odůvodnění rozsudku se zabýval pouze důvody svědčícími pro zamítnutí žaloby proti rozhodnutí, kterým byla stěžovatelce vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996. Soud měl nejprve vyřešit otázku týkající se přípustnosti soudního přezkumu rozhodnutí o zastavení řízení. Toto rozhodnutí bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 340/2004 Sb. NSS s právní větou: *„Rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání pro odpadnutí důvodu řízení [§ 27 odst. 1 písm. g) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků] soud přezkoumává pouze z hlediska, zda zde byly důvody pro zastavení řízení či nikoliv; nepřezkoumává meritorně otázku, zda daňovému subjektu měla být vyměřena daň z příjmů fyzických osob.“*

Předkládající první senát dále konstatoval, že institut zastavení řízení je institutem, který s definitivní platností vyřazuje daňový subjekt z řízení, a proto musí být zajištěna soudní ochrana žalobce. Jedná se např. o případy, kdy finanční orgány zastaví řízení pro domnělou opožděnost podání (odvolání), popř. pro domnělé podání nepříslušnou osobou, domnělou nepřípustnost podání apod. Ostatně soudy běžně přezkoumávají i jiná rozhodnutí o zastavení správního řízení (např. azylového). V takovém případě je však namístě přezkum rozhodnutí toliko v tom rozsahu, v jakém ten který právní předpis konstituuje podmínky pro zastavení řízení, tedy pouze z hlediska, zda zde byly důvody pro jeho zastavení či nikoliv.

V.

Rozšířený senát, jemuž byla předložena otázka, zda rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení podle § 27 d. ř. je vyloučeno ze soudního přezkumu či nikoliv, posoudil věc takto:

Ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., v němž se vymezuje pojem rozhodnutí správního orgánu, a § 70 písm. a) téhož zákona, vylučující ze soudního přezkumu úkony správních orgánů, jež nejsou rozhodnutími, je – v souladu s principem ústavně konformního výkladu - nutno interpretovat z hlediska ústavně a mezinárodně právně garantovaných práv a svobod. V souzené věci jde především o čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), čl. 4 Ústavy, jakož i o čl. 13 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (vyhlášené v českém právním řádu sdělením č. 209/1992 Sb.; dále jen „Úmluva“), a čl. 1 dodatkového protokolu č. 1 k této Úmluvě; v širších souvislostech se institut zastavení řízení dotýká i čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

Článek 36 odst. 2 Listiny, který ústavně garantuje veřejné subjektivní právo každého, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím správního orgánu, na to, aby soud přezkoumal jeho zákonnost, zároveň výslovně stanoví, že ze soudní pravomoci nemůže být vyloučen přezkum rozhodnutí správních orgánů, týkajících se základních práv a svobod. Toto ustanovení pro oblast správního soudnictví (a civilního řízení soudního podle části páté o. s. ř.) konkretizuje obecné pravidlo obsažené v článku 4 Ústavy,

podle něhož jsou základní práva a svobody pod ochranou soudní moci. Právě z hlediska čl. 36 odst. 2 Listiny (jakož i z hlediska čl. 6 odst. 1 Úmluvy) se zabýval povahou rozhodnutí o zastavení správního řízení pro nezaplacení správního poplatku a rozhodnutí o odvolání proti výzvě o nezaplacení správního poplatku Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 1. 2005, č. j. 2 Azs 252/2004-93 (č. 540/2005 Sb. NSS). Dospěl v něm k závěru, že rozhodnutí o odvolání proti výzvě k zaplacení správního poplatku je sice vyloučeno ze soudního přezkumu; tento závěr však podmínil tím, že proti rozhodnutí, jímž se řízení končí, tj. proti rozhodnutí o zastavení správního řízení, je přípustná žaloba podle § 65 s. ř. s.

V souzené věci žalobce – coby daňový ručitel – žádal o prominutí daně pro odstoupení od kupní smlouvy. Daňová povinnost je v judikatuře Evropského soudu pro lidská práva zásadně považována za zásah do práva na pokojné užívání majetku, neboť *„ochuzuje dotčenou osobu o část jejího majetku, tj. o částku, kterou tato musí zaplatit. Tento zásah je ospravedlnitelný na základě druhého odstavce zmíněného ustanovení, který výslovně zakotvuje výjimku vztahující se k placení daní a jiných poplatků (viz rozh. Komise WASA Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse a skupina asi 15 000 osob proti Švédsku, 1988, a Buffalo, s. r. o. v likvidaci proti Itálii, 2003)“* (Rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ze dne 13. 1. 2004 ve věci O. B., s. r. o., proti České republice, č. stížnosti 43783/98; Přehled rozsudků Evropského soudu pro lidská práva 1/2004, s. 7). Vzhledem k tomu, že daňová povinnost může být v konkrétním případě v rozporu s čl. 1 dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě, musí mít každý, jehož právo bylo porušeno, účinné právní prostředky nápravy před národním orgánem, i když se plnění dopustily osoby při plnění úředních povinností (čl. 13 Úmluvy).

Účinným prostředkem nápravy je právní prostředek, o němž rozhoduje kterýkoliv vnitrostátní orgán, jenž sice nemusí být nutně orgánem soudním (tribunálem) ve smyslu článku 6 odst. 1 Úmluvy, avšak musí splňovat určité požadavky. Zmíněný prostředek musí být účinný jak po právní stránce, tak v praxi; účinnost prostředku nápravy samozřejmě nezávisí na jistotě příznivého výsledku. Nerozhoduje-li o prostředku nápravy soudní orgán, potom mezi kritéria účinnosti prostředku nápravy vždy patří jednak pravomoci, jejichž je rozhodující orgán nositelem, a jednak záruky, které tento orgán skýtá. (K tomu srov. rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 26. 10. 2000 ve věci Kudla proti Polsku, č. stížnosti 30210/96; Přehled rozsudků Evropského soudu pro lidská práva 6/2000, s. 255.) Účinnost prostředku nápravy předpokládá, že může zabránit výkonu opatření, jež jsou v rozporu s Úmluvou a jejichž důsledky jsou potenciálně nezvratitelné (rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 11. 7. 2000 ve věci J. proti Turecku, č. stížnosti 40035/98). Z judikatury rovněž vyplývá, že orgán, který rozhoduje o prostředku nápravy, musí být dostatečně nezávislý na orgánu, proti jehož rozhodnutí úkonu či rozhodnutí směřuje (srov. Hubálková, E.: Evropská úmluva o lidských právech a Česká republika. Linde Praha, 2003, s. 261).

V souzené věci je nepochybné, že Ministerstvo financí není orgánem, který by splňoval požadavky, jež k právu na účinný prostředek nápravy dovodila judikatura, stejně tak jako není účinným prostředkem nápravy pouhé odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení k tomuto orgánu. Jediným účinným prostředkem nápravy, který nabízí české právo, je žaloba podle § 65 a násl. s. ř. s. Z toho vyplývá, že soud nemůže takovou žalobu odmítnout jako nepřípustnou, nýbrž že je povinen se jí věcně zabývat a posoudit, zda byla porušena veřejná subjektivní práva žalobce či nikoliv.

Z článku 36 odst. 2 Listiny, čl. 4 Ústavy, čl. 13 Úmluvy a čl. 1 dodatkového protokolu č. 1 k této Úmluvě tedy vyplývá, že ve správním soudnictví jsou vždy přezkoumatelná ta rozhodnutí, která se dotýkají základních práv a svobod podle citovaných dokumentů. V tomto smyslu je nutno vykládat i § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. že rozhodnutím podle tohoto ustanovení jsou především takové úkony správního orgánu, které se dotýkají základních práv a svobod. Krom toho jsou samozřejmě rozhodnutími podle § 65 odst. 1 s. ř. s. i takové úkony správních orgánů, jimiž se zakládají, mění nebo závazně určují i taková subjektivní práva a povinnosti, jež postrádají ústavně či mezinárodně právní základ, tj. která toliko vyplývají z jednoduchého práva.

Krajský soud je proto povinen v každém jednotlivém případě zkoumat, zda se úkon správního orgánu, proti němuž žalobce brojí, dotýká subjektivních práv a povinností - ať již je jejich pramenem ústavní, mezinárodní či jednoduché právo – žalobce, a zda tedy je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Paušální přístup, který by celou kategorii rozhodnutí (např. právě rozhodnutí o zastavení řízení) vylučoval ze soudní ochrany, není na místě a je v příkrém rozporu s principy právního státu. Vyloučení určitých úkonů ze soudního přezkumu podle § 70 s. ř. s. totiž představuje výjimku z generální klauzule, zužující pravomoc soudů jednajících a rozhodujících ve správním soudnictví; jako kteroukoliv jinou výjimku v právu je zapotřebí vykládat ji restriktivně. Proto nabízejí-li se dvě interpretace, z nichž jedna hovoří ve prospěch soudního přezkumu a druhá proti němu, je vždy zapotřebí upřednostnit tu první, resp. v pochybnostech, zda se určitý úkon dotýká práv a povinností žalobce podle § 65 odst. 1 s. ř. s. a tedy podléhá přezkumu, je na místě usuzovat, že tomu tak je.

V souzené věci žalobce, který byl ručitelem za daň z převodu nemovitostí, žádal o prominutí daně. Finanční ředitelství řízení zastavilo podle § 27 písm. h) daňového řádu, neboť dospělo k závěru, že ručitel není daňovým subjektem; Ministerstvo financí tento závěr stvrdilo zamítnutím odvolání. Městský soud v Praze posléze žalobu odmítl, neboť dospěl k závěru, že rozhodnutí obou správních orgánů nejsou rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.

Právnímu názoru soudu – a stejně tak i názoru správních orgánů – nelze přisvědčit, neboť vycházejí z chybné interpretace právního statusu daňového ručitele.

V prvé řadě je nezbytné zdůraznit základní interpretační přístup: k výkladu právních předpisů a jejich institutů nelze přistupovat pouze z hlediska textu zákona, ale především podle jejich smyslu. Jazykový výklad může ve smyslu ustálené judikatury Ústavního soudu - s níž se v řadě svých rozhodnutí výslovně ztotožnil i Nejvyšší správní soud - představovat pouze prvotní přiblížení se k obsahu právní normy, jejímž nositelem je interpretovaný právní předpis; k ověření správnosti či nesprávnosti výkladu, popř. k jeho doplnění či upřesnění, potom slouží ostatní interpretační přístupy, z nichž je v souzené věci namístě jmenovat především metodu teleologickou a systematickou (samozřejmě podle povahy věci bude namístě užít i jiných metod, jako např. komparativní, logické či historické). Z teleologického výkladu vyplývá základní interpretační směrnice, která již byla zmíněna: rozhodující je smysl a účel, a nikoliv dikce zákona. Systematický výklad využívá systémové povahy právního řádu: právní řád tvoří jednotný celek; má povahu systému, který je dále diferencován v subsystémy různých úrovní (právo soukromé a veřejné; právní odvětví; právní instituty), jež v sobě slučují prvky podle různých kritérií. Ze systémové povahy právního řádu vyplývá, že jeho jednotlivé součásti (subsystému i prvky) vstupují do určitých funkčních vazeb. Z toho se podává přirozený požadavek, aby interpret určitého

ustanovení právního předpisu neomezoval svůj rozhled toliko na jedno či několik ustanovení, ale aby jej chápal jako část celku (systému), která s ohledem na principy jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu vytváří s jeho ostatními částmi logický, resp. logicky souladný významový celek. Součástí systémového chápání právního řádu je i respektování toho, že různé právní předpisy upravují instituty, které jsou společné celému právnímu řádu, či alespoň několika jeho odvětvím, a jež byly doktrínou důkladně teoreticky propracovány; v takovém případě je nezbytné vycházet při jejich používání z doktrinálních závěrů a z rysů, které jsou jim společné. Ze systémové povahy právního řádu ovšem vyplývá i jeho hierarchická povaha, a mj. tedy i princip ústavně konformního výkladu právních předpisů.

Z těchto hledisek přistoupil rozšířený senát k výkladu právního postavení daňového ručitele, jenž je nezbytný pro posouzení otázky, která byla rozšířenému senátu předložena.

Povinnost zaplatit daňový nedoplatek, která za splnění zákonem předepsaných podmínek stíhá ručitele, představuje zásah do jeho majetkové sféry, neboť jej ochuzuje o částku, kterou bude povinen zaplatit; jde proto zároveň o zásah do základního práva pokojně užívat majetek ve smyslu čl. 1 dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě. Zásah do tohoto práva nenastává samotnou výzvou (rozhodnutím) podle § 57 odst. 5 d. ř., ale především splněním (ať již nuceným či dobrovolným) této částky daňovým ručitelem; tehdy totiž skutečně jeho majetková sféra dozná újmy. Tato majetková újma může být mj. odvrácena i prominutím daně; z tohoto podhledu je tedy evidentní, že rozhodnutí o žádosti o prominutí daně se dotýká subjektivní povinnosti ručitele, a proto je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. a podléhá soudnímu přezkumu. Argumentaci, podle níž nejde o rozhodnutí z toho důvodu, že zastavením řízení se na právní pozici žalobce nic nemění, je třeba odmítnout výkladem *reductio ad absurdum*: podle této argumentace by totiž byla ze soudního přezkumu vyloučena nejen rozhodnutí o zastavení řízení, ale v obecné rovině i veškerá rozhodnutí, jimiž by správní orgán zamítl žádost žalobce. Na založení změnu či zrušení práv a povinností ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. tak nelze nahlížet pouze metodou jazykového výkladu, ale dle jeho smyslu především tak, že rozhodnutím podle tohoto ustanovení jsou nejen úkony, které založily, změnily, zrušily či závazně určily práva a povinnosti žalobce, ale též úkony, které by založení, změnu, zrušení či závazné určení práv a povinností žalobce mohly přivodit, pokud by je správní orgán vydal v souladu s tím, čeho se žalobce ve správním řízení domáhal. V daném případě je nepochybné, že pokud by finanční orgány vyhověly žádosti o prominutí daně, byla by tím zrušena žalobcova subjektivní veřejná povinnost zaplatit daňový nedoplatek.

Je nerozhodné, že ručitel není daňovým subjektem ve smyslu § 6 d. ř., nýbrž pouze tzv. třetí osobou ve smyslu § 7 odst. 2 písm. d) téhož zákona. 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 (formulace § 2 odst. 8 d. ř. omezující stejná procesní práva a povinnosti pouze na daňové subjekty, je nepřípustně zužující). Ustanovení § 7 odst. 2 daňového řádu, které vyjmenovává tzv. třetí osoby, s nepřehledností a nesystematičností daňovému řádu vlastní směšuje několik skupin osob, jejichž procesní role jsou v daňovém řízení diametrálně odlišné (srov. např. ručitele na straně jedné a svědka na straně druhé). Z toho, že mezi těmito osobami je zahrnut i ručitel, nelze vyvozovat závěry směřující k dalekosáhlému omezení jeho práv. 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

před touto povinností (tedy musí mít též možnost žádat o prominutí daně, má-li tuto možnost i dlužník). Jinak řečeno, postavení ručitele musí být obdobné postavení daňového subjektu. Proto také nelze řízení o žádosti o prominutí daně, kterou podal ručitel, zastavit podle § 27 písm. c) daňového řádu, tedy bez věcného vyřízení.

Nejvyšší správní soud je tedy přesvědčen, že též ručitel v daňovém řízení může žádat podle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. o prominutí daně. V této souvislosti se podotýká, že § 57 odst. 5 d. ř. omezuje námitky ručitele pouze pro odvolací řízení proti výzvě podle citovaného ustanovení, nikoliv však pro jiné části daňového řízení. Ručitel je oprávněn využít všech institutů, které má k dispozici daňový dlužník, jehož daňovou povinnost ručitel zajišťuje. Pokud tedy ručitel požádá podle § 25 odst. 3 citovaného zákona a jsou-li splněny předepsané podmínky, je finanční orgán povinen jeho žádosti vyhovět.

Výklad, podle něhož by o prominutí daně mohl žádat pouze daňový dlužník, je zcela neudržitelný a odporuje rozumnému a spravedlivému uspořádání společenských vztahů. V prvé řadě by se tím postavení ručitele stalo nepřiměřeně závislé na aktivitě či liknavosti dlužníka; praktické zkušenosti ukazují, že dlužník bývá spíše liknavý: nejenže nezaplatí dluh, ač by jej primárně zaplatit měl on sám, ale ani nepožádá o prominutí daně, třebaže by podmínky byly splněny. Dále je evidentní, že v dané věci by nepřipuštění možnosti ručitele domáhat se prominutí daně vedlo ke zcela absurdnímu závěru: ručitel by zaplatil místo dlužníka daňový nedoplatek, a svou regresní pohledávku by musel přihlásit vůči dlužníku do konkursu. V rámci konkursního řízení by dosáhl pouze částečného uspokojení pohledávky, třebaže jinak – pokud by byly splněny podmínky pro prominutí daně a dlužník o to požádal – by nedoznala jeho majetková sféra vůbec žádné újmy.

Nejvyšší správní soud obecně připomíná, že ručení není 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; jeho kořeny přitom 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 především není vynálezem finančního práva a už vůbec ne českého daňového řádu. V souladu s principem jednoty právního řádu je proto namístě četné deformace, jimž tento institut v daňovém řádu a v jeho interpretaci finančními orgány podléhá, napravovat jeho výkladem a používáním v souladu s jeho skutečnou povahou.

Nesprávný je dále závěr Městského soudu v Praze, že § 55a daňového řádu představuje pouhou procesní úpravu, v rámci níž probíhá řízení o prominutí daně podle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. Ustanovení § 55a d. ř. upravuje samostatnou skutkovou podstatu prominutí daně, navíc s odlišně vymezenými hmotněprávními podmínkami v odstavci prvém. Z toho vyplývá, že obě úpravy stojí vedle sebe a nikoliv že jedna z nich je procesní a druhá hmotněprávní regulací a že je lze aplikovat pouze obě současně. K tomu lze obecně podotknout, že je nesprávný náhled, podle něhož jeden zákon jako celek je povahy výlučně hmotněprávní či procesní, tj. že i všechna jeho ustanovení mají pouze hmotněprávní nebo procesněprávní charakter. Tuto otázku je naopak nezbytné zkoumat u každého konkrétního ustanovení zvlášť; přitom nelze pouštět ze zřetele fakt – jenž ostatně přesvědčivě dokládá i souzená věc –, že i převážně hmotněprávní předpis může obsahovat procesní ustanovení, a naopak, že převážně procesní předpis bude obsahovat hmotněprávní pravidla.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá tak, že rozhodnutí o zastavení daňového řízení podle § 27 d. ř. podléhá přezkumu ve správním soudnictví, pokud se týká subjektivních práv a povinností žalobce, vyplývajících z ústavního, mezinárodního či jednoduchého práva v tom smyslu, že buď subjektivní práva a povinnosti z nich vyplývající zakládá, mění, ruší či závazně určuje, resp. mohlo by je zakládat, měnit, rušit či závazně určovat, pokud by správní orgán rozhodl v souladu s žádostí žalobce. Městský soud v Praze v dalším řízení bude vycházet z právního názoru, že v souzeném případě žalobce legitimován k žalobě podle § 65 odst. 1 s. ř. s. byl, jakož i z názoru, že i ručitel je oprávněn žádat o prominutí daňového nedoplatku; zváží proto, zda rozhodnutí správních orgánů obou stupňů není na místě zrušit a věc jim vrátí k dalšímu řízení, v němž se finanční orgány budou zabývat otázkou, zda byly splněny podmínky předepsané § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. či nikoliv.

VI.

Nejvyšší správní soud dále *obiter dictum* poznamenává obecně k institutu zastavení správního řízení, že podle judikatury Evropského soudu pro lidská práva se čl. 6 odst. 1 Úmluvy nevztahuje na daňové spory (rozhodnutí ze dne 12. 7. 2001 ve věci F. proti Itálii, stížnost č. 44759/98; Přehled rozsudků Evropského soudu pro lidská práva 5/2001, s. 212). V ostatních správních řízeních je však vždy zapotřebí zkoumat, zda se rozhodnutí, jehož přezkumu u soudu se žalobce domáhá, nedotýká též občanských práv a závazků či trestního obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy a judikatury Evropského soudu pro lidská práva k němu.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud především připomíná, že článek 6 odst. 1 Úmluvy ve vztahu k rozhodnutí o zastavení řízení vyložil Evropský soud pro lidská práva v rozsudku ve věci K. proti České republice (stížnost č. 48309/99, Přehled rozsudků Evropského soudu pro lidská práva 1/2005, s. 1). V dané věci rozhodl správní orgán o zastavení řízení pro neodstranění vad podání; odvolací správní orgán jeho rozhodnutí potvrdil. Krajský soud v Brně řízení usnesením ze dne 20. 8. 1997 zastavil podle § 248 odst. 2 písm. e) o. s. ř., ve znění před novelou provedenou zákonem č. 30/2000 Sb., neboť dospěl k závěru, že rozhodnutí vydaná správními orgány obou stupňů jsou svou povahou procesní. Ústavní soud ústavní stížnost odmítl, neboť rozhodnutí krajského soudu bylo vydáno v souladu se zákonem. Evropský soud pro lidská práva dospěl k závěru, že popsaným postupem byl porušen čl. 6 odst. 1 Úmluvy, neboť stěžovateli nebyla poskytnuta dostatečná soudní ochrana, čímž byl stěžovatel zbaven práva na přístup soudu. *„Pokud jde o rozhodnutí o „občanských právech a závazcích“, čl. 6 odst. 1 Úmluvy vyžaduje, aby byla rozhodnutí správních orgánů, které samy nesplňují požadavky tohoto ustanovení, předložena ke kontrole soudu, jenž poskytuje záruky čl. 6 (viz L. proti Slovensku, 19982), tzn. kontrole „soudního orgánu s plnou jurisdikcí" (viz mj. O. proti Rakousku, 1994; F. proti Rakousku, 1995).“* Tyto požadavky nenaplnil Ústavní soud, který se mohl zabývat toliko ústavností napadeného rozhodnutí. Nesplnil je však ani soud krajský: *„V projednávaném případě Krajský soud věc nepřezkoumal vůbec, neboť usoudil, že napadené rozhodnutí bylo procesního charakteru a jako takové bylo vyloučeno z jeho přezkumné pravomoci…Z toho vyplývá, že námitky stěžovatele spočívající v tvrzení, že požadavky kompetentního správního orgánu (stavebního úřadu) byly nepřiměřené, mohly být přezkoumány pouze nadřízeným správním orgánem (odborem magistrátu města), který nesplňoval nároky čl. 6 Úmluvy.“*

Krajské soudy tedy při úvaze o žalobní legitimaci a o pojmu rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. nemohou vycházet z izolovaného výkladu tohoto ustanovení,

ale jsou povinny vykládat jej v širších ústavních a mezinárodně právních souvislostech, přičemž v případě pochybností jsou povinny přiklonit se k závěru svědčícímu ve prospěch věcného projednání žaloby.

VII.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v novém řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

O přiznání odkladného účinku kasační stížnosti rozšířený senát Nejvyššího správního soudu nerozhodoval, neboť k rozhodnutí o věci samé přistoupil záhy po nezbytném poučení účastníků a provedení přípravných úkonů.

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

V Brně dne 26. října 2005

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu