



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce **J. O.**, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem v Litoměřicích, Zítkova 9/203, 412 01 Litoměřice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2002, čj. 1614/150/02/C, a proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2002, čj. 1614/150/02/D, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 9. 2003, čj. 15 Ca 445/2002 - 28,

t a k t o :

- I.** V řízení **se pokračuje.**
- II.** Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 9. 2003, čj. 15 Ca 445/2002 - 28, **se zrušuje** a věc **se** tomuto soudu **vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Roudnici nad Labem dne 2. 11. 2001 pod čj. 48617/01/198960/1900 a čj. 48619/01/198960/1900, podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) a podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darování a dani z převodu nemovitostí, vyzval žalobce jako ručitele k zaplacení daňových nedoplatků na dani z převodu nemovitostí ve výši 24 470 Kč a ve výši 80 890 Kč.

Žalobce proti oběma výzvám podal odvolání, které žalovaný rozhodnutími ze dne 20. 8. 2002, čj. 1614/150/02/C, a ze dne 20. 8. 2002, čj. 1614/150/02/D, zamítl.

Obě rozhodnutí žalovaného žalobce napadl žalobami u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který usnesením ze dne 18. 7. 2003, čj. 15 Ca 445/2002 - 20, obě věci spojil ke společnému projednání. Rozsudkem ze dne 17. 9. 2003, čj. 15 Ca 445/2002 - 28, posléze obě žaloby zamítl.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Předně tvrdil, že v projednávané věci byla předběžnou otázkou, kterou byl krajský soud povinen zkoumat, platnost platebních výměrů, kterými byla daň z převodu nemovitostí vyměřena dlužníkovi. Posouzení této otázky přitom bylo závislé na dalším žalobním tvrzení stěžovatele, a to, že daňová povinnost, k níž byl vyzván, neexistuje. Těmito otázkami se však krajský soud nezabýval a jeho rozsudek je tak nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Dále pak stěžovatel namítal, že názor, který krajský soud zaujal jako *obiter dictum* ohledně platnosti platebních výměrů, kterými byla daň z převodu nemovitostí vyměřena dlužníkovi, je zcela nesprávný.

Z předloženého správního i soudního spisu pak plyne, že Finanční úřad v Roudnici nad Labem stěžovatele vyzval jako ručitele výzvami ze dne 2. 11. 2001 k zaplacení nedoplatku na dani z převodu nemovitosti ve výši 24 470 Kč a 80 890 Kč. Jednalo se o daň, kterou neuhradil daňový dlužník Zemědělské družstvo „Polabský chmelař“ Polepy, v likvidaci. Stěžovatel totiž na základě dvou kupních smluv uzavřených s daňovým dlužníkem dne 18. 6. 1998 koupil společně s panem J. D. blíže specifikované nemovitosti (zemědělské budovy, septik a okolní zpevněné plochy v k. ú. Lounky), přičemž vlastnické právo na něj přešlo na základě vkladu do katastru nemovitostí. 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 uvedenými rozhodnutími ze dne 20. 8. 2002 odvolání stěžovatele zamítl. K námitkám stěžovatele týkajícím se daňového dlužníka (prodávajícího) uvedl, že ručitel je podle § 57 odst. 5 daňového řádu povinen zaplatit daňový nedoplatek tehdy, pokud mu to zákon ukládá a je-li k plnění této daňové povinnosti vyzván. Ručitel přitom není oprávněn zkoumat, jaké kroky učinil správce daně pro to, aby svůj závazek splnil daňový dlužník a správce daně není oprávněn s ohledem na § 24 daňového řádu ručiteli tyto skutečnosti sdělovat.

Krajský soud v Ústí nad Labem dospěl k závěru, že platební výměry, jimiž byla daň z převodu nemovitostí vyměřena daňovému dlužníkovi, není oprávněn zkoumat. Jako *obiter dictum* pak vyslovil, že výtky, které stěžovatel vůči těmto platebním výměrům vznáší (neplatnost rozhodnutí s ohledem na chybějící základní náležitosti rozhodnutí), by důvodné nebyly.

Usnesením ze dne 7. 3. 2006, čj. 1 Afs 44/2004 - 53, Nejvyšší správní soud přerušil řízení o kasační stížnosti, protože jiný senát tohoto soudu podal Ústavnímu soudu návrh na (nejprve) zrušení ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu (Pl. ÚS 30/05) a (později) na vyslovení neústavnosti tohoto ustanovení (Pl. ÚS 72/06).

Ústavní soud pak 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 předsána 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 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 odpovídat, 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, protože 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 způsobit 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 ke 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 nezvýhodňovalo 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 zvýhodnil 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.“

Jak plyne z citovaného nálezu Ústavního soudu, toto ustanovení bylo z řady důvodů neústavní. 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 neústavnosti, jelikož by této svojí povinností nedostál. Protože však žádný obecný soud není oprávněn autoritativně vyslovit závěr o neústavnosti zákona, slouží k odstranění „schizofrenního postavení“ těchto soudů, povinovaných dodržovat jak ústavní zákon, tak také zákon, u něhož jsou přesvědčeny o jeho neústavnosti, 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 také podal jiný senát Nejvyššího správního soudu shora citovaný návrh Ústavnímu soudu. Tento senát vycházel 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 neústavnosti by byly přesvědčeny, rozhodovat i nadále.

Tím, že se ale Ústavní soud ztotožnil s názorem Nejvyššího správního soudu na neústavnost 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 neústavnosti 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, která 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 v nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Tím, že krajský soud aplikoval neústavní ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu, totiž došlo k naplnění kasačního důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Ze shora provedené rekapitulace věci je totiž zřejmé, 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. Tyto námitky přitom byly v daňovém řízení posouzeny toliko jako *obiter dictum*, a to právě s odkazem na dikci neústavního ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu; k témuž pak došlo i následně v řízení před krajským soudem. 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 Ústí nad Labem. To konkrétně znamená, že krajský soud v dalším řízení již nemůže aplikovat neústavní 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.

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.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. května 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu