ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně **V. L.**, zastoupené JUDr. Alešem Pillerem, advokátem se sídlem Veselá 37, 602 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 2. 2002, č. j. 7850/01/FŘ/150, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 5. 2004, č. j. 29 Ca 102/2002 - 27,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 5. 2004, č. j. 29 Ca 102/2002 - 27, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně („žalovaný“) ze dne 15. 2. 2002, č. j. 7850/01/FŘ/150, bylo zamítnuto stěžovatelčino odvolání proti výzvě Finančního úřadu Brno III (dále též „správce daně“) ze dne 31. 10. 2001, č. j. 161286/01/290961/3543, 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 75 000 Kč. Žalovaný své rozhodnutí odůvodnil tím, že stěžovatelka v odvolání neuvedla žádný z odvolacích důvodů, které jsou dle citovaného ustanovení přípustné proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Přesto žalovaný zaujal stanovisko k odvolacím námitkám a uzavřel, že správce daně za použití § 2 odst. 7 daňového řádu smlouvu o bezúplatném převodu nemovitostí uzavřenou mezi společností ZEOB-Laczko, s. r. o., a žalobkyní posoudil jako smlouvu o převodu nemovitostí, kde kupní cena byla stanovena ve výši pohledávky (dluhu) a uskutečněný převod je předmětem daně z převodu nemovitostí. Dle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. je převodce poplatníkem daně, nabyvatel je ručitelem. Daňový poplatník ve stanovené lhůtě daň nezaplatil. Výzva byla vydána v souladu se zákonem, neboť obě zákonné podmínky § 57 odst. 5 daňového řádu, tj. existence nedoplatku daňového dlužníka a zákonná povinnost ručení, byly splněny.

Žalobkyně ve včasné žalobě namítala nesprávný právní názor žalovaného, jestliže předmětnou smlouvu považoval za smlouvu o úplatném převodu nemovitosti. Žalobkyně předmětné společnosti půjčila částku 1 500 000 Kč, tato pohledávka byla zajištěna zástavní smlouvou, která byla vložena do katastru nemovitostí. Poněvadž k zaplacení dluhu nedošlo, byla zástavní smlouva realizována právě smlouvou o bezúplatném převodu nemovitosti.

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 15. 2. 2002 žalobu zamítl. Poukázal na to, že výzva není rozhodnutím, které řeší a ukládá povinnost platit daň, je pouze rozhodnutím, které stanoví povinnost ručiteli platit za daňového dlužníka. Ručitel může v odvolání namítat pouze skutečnost, že není ručitelem, nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo že již bylo zaplaceno. Důvodem zamítnutí žaloby je skutečnost, že žalobkyně žádný ze zákonných odvolacích důvodů neuvedla. Veškeré další skutečnosti, které žalovaný v rámci odůvodnění rozhodnutí uvedl, neměly vliv na zákonnost rozhodnutí. Žalovaný jimi jaksi navíc odůvodňoval rozhodnutí o primární daňové povinnosti společnosti ZEOB-Laczko, s. r. o., proti němuž odvolání podáno nebylo. Podle krajského soudu žalobní námitky směřují pouze proti samotné daňové povinnosti, o té již bylo pravomocně rozhodnuto, námitky proti zákonnosti tohoto rozhodnutí nemají vliv na zákonnost výzvy daňovému ručiteli; soud se proto těmito námitkami odmítl zabývat.

Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se svým obsahem o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesprávný právní názor krajského soudu spatřuje v tom, že právní moc rozhodnutí o daňové povinnosti brání možnosti zabývat se věcně jejími námitkami. Je toho názoru, že v každém stádiu řízení je povinností soudu zkoumat zákonnost a správný postup správních orgánů při vyměření daně a nelze ručiteli uložit povinnost uhradit nedoplatek na dani, jestliže byla daň vyměřena nesprávně. Znovu zopakovala, že žalovaný nesprávně předmětnou smlouvu posoudil jako kupní smlouvu, o tu se však nejednalo. Daň by jí mohla být doměřena pouze tehdy, pokud by nemovitost měla vyšší hodnotu, než dlužná částka.

Usnesením ze dne 12. 12. 2005, č. j. 1 Afs 102/2004 - 55, 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).

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 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 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, povinovaných 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 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, 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. a) s. ř. s. Ze shora provedené rekapitulace věci je totiž zřejmé, že stěžovatelka jakožto ručitelka podala proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem odvolání, v němž uvedla námitky, jimiž zpochybnila samotnou existenci daňové povinnosti daňového subjektu ZEOB-Laczko, s. r. o. Tyto námitky odmítl krajský soud přezkoumat, a to právě s odkazem na dikci protiústavního ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu. Tím byla stěžovatelce znemožněna ochrana jejich práv v soudním řízení.

Nejvyšší správní soud proto shledal kasační stížnost důvodnou a podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též 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 31. března 2008

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu