



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobců: **a) J. F.** a **b) I. F.**, oba zastoupení advokátem JUDr. Pavlem Dobiášem, se sídlem AK Odborů 4, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasačních stížnostech žalobců proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2004, č. j. 9 Ca 194/2003 - 27 a ze dne 18. 8. 2004 č. j. 10 Ca 163/2003 - 42,

t a k t o :

- I.** V řízení **se pokračuje.**
- II.** Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2004, č. j. 9 Ca 194/2003 – 27 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- III.** Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2004, č. j. 10 Ca 163/2003 - 42 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatelé (dříve „žalobci“) se kasační stížností domáhají zrušení výše označených rozsudků Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterými byly zamítnuty žaloby proti rozhodnutí žalovaného, kterým byli stěžovatelé, jakožto nerozdílní ručitelé, vyzváni k úhradě daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí za daňového dlužníka AGRAS, a. s. v likvidaci.

Proti rozsudkům městského soudu podali stěžovatelé samostatné kasační stížnosti, které Nejvyšší správní soud spojil v souladu s ust. § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) ke společnému řízení.

Nejvyšší správní soud pokračuje v řízení přerušeném v souladu s ust. § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s., když předložil Ústavnímu soudu vyřešení otázky protiústavnosti ustanovení § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“).

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.). Ručitelé 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 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 ručitelé, 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, 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 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 dovést logickým argumentem a maiori ad minus, že tím spíše tak výrazná restrikce uplatnitelných námitek nemá mít místo ve vztahu k ručení zákonnému.“

Od závěrů, výše Ústavním soudem učiněným, nemohl Nejvyšší správní soud v projednávané věci odhlédnout.

Stěžovatelé tvrdí, že napadený rozsudek spočívá v nesprávném posouzení právních otázek, a proto je nezákonný. Namítá současně vady řízení, jakož i nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů. Stěžovatelé namítají, že v dosavadním řízení bylo prokázáno, že ze strany správních orgánů nebylo vůči původnímu dlužníkovi postupováno tak, jak se důvodně očekává. Obsah spisů žalovaného i správního orgánu I. stupně dokládá zavinění věřitele, tj. žalovaného a správního orgánu I. stupně při uplatňování pohledávky vůči dlužníkovi, když tuto pohledávku

neuplatňoval řádně a jednotlivé kroky činil se značnými časovými prodlevami bez vážného důvodu, čímž stěžovatelům znemožnil uplatnit případný nárok vůči dlužníkovi. Žalovaný byl přitom vyzooměn o konkurzním řízení na majetek dlužníka a nečinil žádné kroky k uplatnění pohledávky v tomto řízení.

Stěžovatelé rovněž tvrdí, že správní orgán I. stupně jim neumožnil seznámit se s tím, zda údaje tvrzené správním orgánem odpovídají skutečnosti; správní orgány žádná svá tvrzení nedoložily; tuto námitku uplatnili stěžovatelé již v odvolání. Stěžovatelé tak dosud neměli možnost osobně se seznámit s obsahem příslušných spisů žalovaného a správního orgánu. Až s rozsudku městského soudu stěžovatelé zjišťují kroky, které žalovaný s časovými prodlevami činil. V této souvislosti stěžovatelé nepokládají za udržitelnou argumentaci žalovaného, který zastírá tvrzením o úhradě daňového nedoplatku skutečnost, že jde o úhradu daně, o kteréžto povinnosti se stěžovatelé dozvěděli až téměř po šesti letech od vzniku daňové povinnosti dlužníka, a proto znovu vznáší námitku promlčení předmětného nároku. Právo vymáhat daňový nedoplatek na ručiteli do uplynutí šestileté lhůty dle § 70 odst. 1 daňového řádu je dle názoru stěžovatelů protiústavní. Námitky ručitele směřující proti způsobu, jakým správce daně při vymáhání daňového nedoplatku vůči primárnímu dlužníkovi postupoval, jistě patří mezi věcnou i procesní obranu ručitele a jejich nepřipustění by vedlo opět jen k porušení zásady rovnosti stran, tedy k protiústavnímu postupu. Stěžovatelé nadále uplatňují právo odmítnout ručitelé plnění podle ust. § 549 obč. zákoníku. Ručitel má toto právo, pokud věřitel – správce daně – poskytne dlužníkovi neodůvodněnou, neoprávněnou výhodu, která ručiteli znemožní aktivní vymáhání takového plnění po dlužníkovi, což bylo doloženo, i přes opačný výklad městským soudem na straně 6 napadeného rozsudku. Správce daně, ač výslovně a doloženě upozorněn, nebral zřetel ani na to, že stále existuje odštěpný závod dlužníka Generální ředitelství AGRAS a. s., odštěpný závod Kosov, a žádný nárok v tomto směru neuplatnil.

Skutečnost, že stěžovatelé neměli možnost seznámit se se spisem, znamenala i nemožnost uplatnit odpovídající námitky a obranu proti předmětnému nároku a vedla ve svém důsledku k evidentnímu porušení zásady rovnosti účastníků řízení. Toto hrubé porušení ústavních principů nelze, dle stěžovatelů, omluvit rozdílným charakterem veřejnoprávní a soukromoprávní normy, neboť ani jedna z nich by jistě základní práva občana porušovat neměla.

Stěžovatelé navrhuji, aby Nejvyšší správní soud napadené rozsudky městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření konstatuje, že postupoval v souladu s platnými právními předpisy. Z žádného ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků nevyplývá, že vydání výzvy správce daně k úhradě daňového nedoplatku ručitelem, je podmíněno vymáháním tohoto nedoplatku na daňovém dlužníkovi. V dané věci je rozhodující, že daňový dlužník i přes výzvu správce daně k úhradě daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle ust. § 73 odst. 1 cit. zákona nedoplatek nezaplatil. Zákon nestanoví, ve kterém okamžiku lze ručitele vyzvat k úhradě nedoplatku za dlužníka, tzn., že správce daně nebyl v uvedeném směru omezen prohlášením konkurzu na majetek daňového dlužníka. Správce daně je vázán jen lhůtou pro vybrání a vymožení nedoplatku dle § 70 cit. zákona. Včas ve lhůtě dané tímto ustanovením, bylo ve vztahu ke stěžovatelům, jakožto ručitelům, uplatněno právo na uhrazení nedoplatku. Právo správce daně vybrat a vymoci daňový nedoplatek nebylo promlčeno.

Nedůvodné jsou výtky stěžovatelů o nemožnosti nahlédnout do spisového materiálu. Stěžovatelé o nahlédnutí do spisu nepožádali, tato námitka nyní vznesená, nadto nebyla ani součástí žalobních bodů.

Žalovaný uvádí, že podle zákona o správě daní a poplatků nelze ručitelské plnění odmítnout. Postavení ručitele v daňovém řízení vymezuje ust. § 57 odst. 5 cit. zákona Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí v § 8 odst. 1 písm. a) povinnost ručení ukládá nabyvateli (kupujícímu). Správce daně stěžovatele k plnění povinnosti zaplatit daňový nedoplatek vyzval v souladu s ust. § 57 odst. 5 cit. zákona a zákonné podmínky pro uplatnění ručení tak splnil.

Žalovaný má za to, že městský soud posoudil věc z hlediska skutkového i právního v souladu s platnými právními předpisy, přitom jeho rozhodnutí netrpí nezákonností ani nepřezkoumatelností. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti jako nedůvodné zamítl.

Nejvyšší správní soud, respektujíc závěry učiněné Ústavním soudem, přezkoumal kasační stížnosti napadený rozsudek městského soudu, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se především nejprve musel zabývat vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu /§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s./. Dospěl-li by totiž k závěru, že je důvodná, již toto zjištění by samo o sobě vedlo ke zrušení napadeného rozsudku soudu.

Stěžovatelé v daném případě namítají nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, tato námitka však zůstává pouze v rovině obecného konstatování.

Nejvyšší správní soud za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považuje takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj., zda žalobu zamítl, odmítl nebo ní vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Mezi další důvody nesrozumitelnosti rozhodnutí soudu patří rozpornost výroku s odůvodněním, absence právních závěrů vyplývajících z rozhodných skutkových okolností, jakož i jejich nejednoznačnost. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou potom takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

Nejvyšší správní soud, s přihlédnutím k výše uvedenému, neshledal rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný z důvodů nesrozumitelnosti nebo nedostatků důvodů rozhodnutí. Za této situace přistoupil Nejvyšší správní soud k meritornímu přezkoumání napadeného rozsudku městského soudu z důvodů uplatněných podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., přitom vycházel z následujících skutečností:

Ze spisového materiálu vyplynulo, že stěžovatelé uzavřeli dne 2. 9. 1997 kupní smlouvu s prodávajícím Generálním ředitelství AGRAS akciovou společností v likvidaci, na nemovitosti specifikované ve smlouvě pod bodem I a II. Platebním výměrem č. j. 147170/99/060962/3211 ze dne 29. 11. 1999 byla z uskutečněného převodu vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 277 400 Kč, platební výměr byl poplatníkovi (prodávajícímu) doručen dne 1. 12. 1999 a nabyl právní moci 2. 1. 2000. Proávajícími nebyla daň uhrazena, proto správce daně, poté, kdy již byl na poplatníka prohlášen konkurz, k rukám správce konkurzní podstaty zaslal dne 5. 9. 2001

výzvu dle § 73 odst. 1 daňového řádu k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě. Jak vyplývá ze správního spisu, s ohledem na celkovou výši pohledávek správce daně vůči společnosti GR AGRAS akciová společnost v likvidaci, které činily k 1. 5. 2003 cca 56,6 mil Kč, „*správce daně nepředpokládal, že dojde k úhradě daně úpadcem, a proto následně vyzval k úhradě nedoplatku ručitele*“. Výzvou ze dne 20. 8. 2003 správce daně vyzval každého stěžovatele podle ust. § 57 odst. 5 daňového řádu k zaplacení daňového nedoplatku ve výši dlužné částky, a to v souladu s ust. § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Proti výzvě podal každý ze stěžovatelů odvolání, v němž namítal především, že předmětnou daň nelze vyměřit, neboť již uplynula lhůta 3 let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Veškeré údaje o nezaplacení daně dlužníkem, uvedené v záhlaví výzvy, nebyly správcem daně nijak doloženy a prokázány a ručitel nemá důvod bez předložení příslušných dokladů z hlediska jejich pravosti a správnosti, o což jako osoba zúčastněná na řízení řádně požádal, domnívat se, že vyznačené úkony byly řádně a včas učiněny. Vzhledem k tomu, že nebyl prokázán opak, namítá odvolání, že daň byla již zaplacená a tudíž stěžovatelé ručiteli nejsou. „Ručitelé“ dále namítli, že nebylo prokázáno, že se správce daně, pokud daň řádně a včas vyměřil, a tato přesto nebyla zaplacená, zaplacení této daně na prodávajícím vůbec domáhal, resp. domáhal řádně (přitom je odkazováno na rozsáhlé časové úseky mezi tvrzenými úkony uvedenými v záhlaví výzvy). Stěžovatelé zde odkazují na existenci odštěpného závodu společnosti, což dokládají i výpisem z obchodního rejstříku. Stěžovatelé dále namítli, že předmětný převod mohl být od daně osvobozen, aniž však uvádějí, z jakého ustanovení zákona tak dovozují. Za nedůvodné označili rovněž vyčíslení penále, na jehož vzniku se nemohli podílet. (Jak vyplynulo ze spisu, penále nebylo součástí předepsaného nedoplatku – pozn. soudu). Závěrem stěžovatelé uplatnili námitku, že ručení bylo uplatněno ve větším, než zákonem stanoveném rozsahu.

Ze spisového materiálu dále vyplynulo, že dne 10. 3. 2003 se uskutečnilo před správcem daně ústní jednání, v návaznosti na zaslání výzvy k úhradě nedoplatku. Stěžovatel J. F. uvedl, že mu nebyly poskytnuty informace týkající se dlužníka, v protokole je dále obsaženo pouze poučení třetím osobám, není z něj však zřejmé, zda a jaké písemnosti byly jmenovanému předloženy k nahlédnutí.

Ze správního spisu bylo dále zjištěno, že k výzvě správce daně k podání daňového přiznání ze dne 15. 10. 1999, na kterou nebylo likvidátorem společnosti reagováno, odpověděl dne 20. 10. 1999 již správce konkurzní podstaty, přitom uvedl, že vyměřená daň je věcí případného přihlášení pohledávky do konkurzu, daňové přiznání dne 27. 10. 1999 podal. V další písemnosti ze dne 9. 11. 1999 adresované správcem konkurzní podstaty správci daně se uvádí mimo jiné, že s ohledem na skutečnost, že na majetek prodávajícího byl usnesením KOS v Praze dnem 16. 10. 1997 prohlášen konkurz, a protože k převodu došlo před prohlášením konkurzu, lze dlužnou daň uplatnit v konkurzním řízení, přezkum přihlášených pohledávek je nařízen na 16. 12. 1999.

Správce daně dne 29. 11. 1999 vydal platební výměr, v němž vyměřil na základě podaného daňového přiznání daň ve výši 277 400 Kč, tento byl doručen správci konkurzní podstaty dne 1. 12. 1999. Výzvou ze dne 5. 9. 2001 byl správce konkurzní podstaty vyzván k zaplacení nedoplatku dle § 73 daňového řádu. K této výzvě odpověděl správce konkurzní podstaty sdělením ze dne 27. 9. 2001, v němž opětovně uvedl, že převod byl uskutečněn před prohlášením konkurzu a že předpokládá, že finanční úřad přihlásil pohledávku do konkurzu. Další úkon učinil správce daně až dne 12. 2. 2003, kdy zaslal výzvu k úhradě daňového nedoplatku ručitelům.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ve věci nyní projednávané je především zjevné, že došlo k aplikaci ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu v relevantním znění. Uvedené

ustanovení, jak však plyne z výše citovaného nálezu Ústavního soudu, 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.

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 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.

Aplikoval-li tedy městský soud ve věci protiústavní ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu, 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 stěžovatelé jakožto ručitelé podali proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem odvolání, v němž uvedli celou řadu námitek, týkající se samotné existence nedoplatku původního dlužníka, a to včetně námítky promlčení práva. Tyto námítky nebyly v daňovém a následně ani v řízení před krajským soudem vypořádány, a to právě s odkazem na dikci protiústavního ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu. Tím byla stěžovateli znemožněna ochrana jeho práv v daňovém i soudním řízení.

Ze shora popsaných důvodů Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než aby napadený rozsudek městského soudu zrušil. V dalším řízení městský soud již nemůže aplikovat protiústavní 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 námítky stěžovatelů zcela pominuty 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 a k nevhodnosti odlišování postavení ručitele ve veřejném a v soukromém právu. To konkrétně znamená, že není dán žádný racionální důvod pro omezení možných námitek ručitele ve srovnání s institutem daňového ručení podle občanského zákoníku.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského 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.).

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

V Brně dne 13. března 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu