



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 žalobců: **a) K. K., b) V. K.**, oba zastoupení JUDr. Alenou Abbidovou, advokátkou se sídlem Chodská 12, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2004, č. j. 11 Ca 303/2003 - 39,

**t a k t o :**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2004, č. j. 11 Ca 303/2003 – 39, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 31. 8. 2004, č. j. 11 Ca 303/2003 - 39 zamítl žalobu podanou žalobci (dále jen „stěžovatelé“) proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 1. 10. 2003, č. j. FŘ 7964/15/03 a č. j. FŘ 7443/15/03, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatelů proti výzvám Finančního úřadu pro Prahu 5 k zaplacení daňového nedoplatku ručiteli ze dne 10. 2. 2003, č. j. 53068/03/005964/7155 a č. j. 53128/03/005964/7155. Městský soud neshledal důvodnými žalobní námitky, že postavení stěžovatelů jako ručitelů mělo být posuzováno v aspektech, které nejsou upraveny daňovými předpisy (podle právní úpravy obsažené v o. z.), že ručení bylo vůči nim uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu a že nebyly dostatečným způsobem objasněny okolnosti, které předcházely samotnému převodu nemovitostí. Je tomu tak proto, že o. z. upravuje vztahy soukromoprávní, zatímco zákony daňové (jmenovitě zákon č. 337/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 5. 2006 a zákon č. 357/1992 Sb., ve znění účinném v době převodu nemovitosti, tj. 27. 7. 2000) upravují vztahy veřejnoprávní, u nichž neplatí, že by otázka postavení ručitele nebo otázka rozsahu jeho práv a povinností byla závislá na dohodě stran tohoto vztahu. V tomto konkrétním případě je postavení ručitele upraveno v ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“), které nelze změnit ani dohodou. Jestliže daňový dlužník v tomto případě neuhradil daň, povinnost zaplatit daňový nedoplatek přechází podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků na ručitele. Ze správního spisu je zřejmé,

že podmínky dané ustanovením § 57 odst. 5 citovaného zákona byly splněny. K námitce, že vůči stěžovatelům bylo uplatněno ručení ve větším než zákonem stanoveném rozsahu městský soud uvedl, že daňovému dlužníku (Vojenským stavbám, a. s.) byla platebním výměrem ze dne 27. 5. 2002, č. j. 218181/02/005964/7155 vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 53 960 Kč. Rozhodnutí o vyměření daně je pravomocné a vykonatelné. Pokud byli stěžovatelé vyzváni, aby každý uhradil částku 26 980 Kč, nebylo po nich požadováno více, než byla pravomocně vyměřená daň z převodu nemovitostí. Jestliže stěžovatelé namítali rozpor mezi znaleckým posudkem a skutečným stavem (kupní cena byla nižší než stanovená v posudku), městský soud konstatoval, že předmětný znalecký posudek předložený v daňovém řízení o vyměření daně nebyl nikým zpochybňován a správce daně tak postupoval v souladu s ustanovením § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., neboť v daném případě bylo nutno jako základ daně brát cenu stanovenou ve znaleckém posudku. K poslední žalobní námitce městský soud uvedl, že daň z převodu nemovitostí byla pravomocně vyměřena poplatníkovi Vojenské stavby, a. s., přičemž o předmětném platebním výměru platí presumpce správnosti. Nebylo ani povinností finančních orgánů zkoumat, zda byl poplatník daně osvobozen od jejího placení či nikoliv. Finanční orgány vycházely ze skutečnosti, že o daňové povinnosti poplatníka bylo pravomocně rozhodnuto. Stejně jako finančním orgánům nepřísluší posuzovat okolnosti uzavření smlouvy o převodu nemovitosti, tak ani městský soud není k tomuto oprávněn. Proto nepřistoupil k provedení navrhovaných důkazů týkajících se oprávnění poplatníka uzavřít předmětnou smlouvu, na základě níž katastrální úřad povolil vklad vlastnictví k předmětné nemovitosti.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podali stěžovatelé v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti vyjádřili stěžovatelé nesouhlas s rozsudkem městského soudu, který nepřihlédl k v žalobě namítaným skutečnostem hovořícím v jejich prospěch. Poukázali na to, že již v žalobě vyslovili nesouhlas se závěry finančního ředitelství v tom směru, že odvolací orgán není oprávněn přezkoumávat postup, který vedl k rozhodnutí finančního úřadu. Ručení tak, jak je upraveno v zákoně č. 337/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 5. 2006 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), resp. zákoně č. 357/1992 Sb., je mimo jakoukoliv pochybnost ručením podle zvláštního zákona, avšak v oblasti neupravené daňovými předpisy je nutno vycházet z obecné úpravy daně občanským zákoníkem. Z tohoto důvodu mají zato, že rozsah možných námitek v rámci odvolacího řízení (§ 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků) postihl veškeré faktické námitky, které jimi byly uplatněny v rámci odvolacího řízení. Jedná se o námitku rozporu znaleckého posudku se skutečným stavem věci, námitku proti postupu správce daně v rámci vymáhání daňového nedoplatku proti dlužníku a jeho rozpor jak s dobrými mravy, tak s obecnými principy a zásadami ovládající řízení před správcem daně. Zásadní pochybení městského soudu pak spatřují v tom, jak hodnotil v žalobě uplatněnou námitku týkající se jejich postavení jako ručitelů daně z převodu nemovitostí podle zákona č. 357/1992 Sb. Nemohou proto souhlasit s názorem městského soudu, že citovaný zákon stanoví taxativním výčtem, které námitky mohli jako ručitelé uplatnit a že námitka týkající se toho, že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu, se vztahuje pouze k výši uplatněného ručení. Nesouhlasí ani se zužujícím výkladem ručení tak, jak vyplývá z výše uvedených daňových předpisů. Pokud by totiž ručitel nebyl osobou, která by mohla jakkoliv zasahovat do nalézacího řízení, není mu dána žádná možnost nápravy, dojde-li k pochybení v rámci tohoto řízení. Stěžovatelé jsou toho názoru, že zákonodárce pojal úpravu námitky ručitele v širším slova smyslu. V opačném případě by totiž byl ručitel tím, kdo nese odpovědnost za eventuální procesní pochybení či nečinnost dlužníka, jakož i za pochybení správce daně. Městský soud rovněž pochybil, pokud aplikací zužujícího výkladu námitky ručitele nezkoumal v tom směru, zda nebyly splněny podmínky pro osvobození od daňové povinnosti. Pro úplnost musí uvést i námitky obsažené a tvrzené již v žalobě s odůvodněním, že veškeré jejich faktické

výhrady jsou důvodem pro konstatování oprávněnosti vznesené námitky o uplatnění ručení ve větším než zákonem stanoveném rozsahu. Zpracovaný znalecký posudek neodpovídal skutečnému stavu věci, postup finančního úřadu byl v rozporu s ustanovením zákona o správě daní a poplatků, a zejména tu byly okolnosti (správcem daně vůbec nehodnoceně) nasvědčující tomu, že převodce byl osvobozen od daně z převodu nemovitostí. Městský soud ani jednu z uvedených námitek ve svém rozsudku nezohlednil, resp. se jí nezabýval. Proto stěžovatelé navrhli, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnilo s názorem městského soudu, že postavení ručitele v daňovém řízení nemůže být posuzováno podle o. z., protože totiž vyplývá přímo ze zákona o správě daní a poplatků. Setrvalo i na svém stanovisku, že v rámci odvolacího řízení proti výzvě podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků není oprávněno přezkoumávat způsob a výši vyměřené daně z převodu nemovitostí. Je rovněž toho názoru, že nelze, byla-li uplatněna námitka, že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu, vstupovat do pravomocně ukončeného vyměřovacího řízení. Role ručitele nastupuje v okamžiku, kdy poplatník neuhradí svoji daňovou povinnost. V rámci odvolacího řízení již nelze posuzovat znalecký posudek ani případné osvobození od daně z převodu nemovitostí, které měl ostatně uplatnit sám převodce. Ohradilo se proti tvrzení, že finanční úřad způsobil nevyhovitelnost daňového nedoplatku na poplatníkovi. Připomnělo, že poplatník nepodal ve lhůtě stanovené zákonem č. 357/1992 Sb., daňové přiznání. Poté, co finanční úřad obdržel od katastrálního úřadu smlouvu o převodu nemovitosti, zahájil daňové řízení, které bylo vedeno v souladu se zákonem. Krátce po jeho ukončení však byl na poplatníka (Vojenské stavby, a. s.) prohlášen konkurz, a tento úkon finanční orgány nemohou ovlivnit. Z výše uvedených důvodů proto finanční ředitelství navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnili stěžovatelé v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Z obsahu spisu vyplývá, že finanční úřad výzvami ze dne 10. 2. 2003, č. j. 53068/03/005964/7155 a č. j. 53128/03/005964/7155 vyzval stěžovatele k úhradě nedoplatku na dani z převodu nemovitosti v celkové výši 53 960 Kč, přičemž každý měl uhradit polovinu uvedené částky. Jednalo se o daň z převodu nemovitosti neuhrazenou poplatníkem (převodcem) Vojenskými stavbami, a. s. Mezi tímto převodcem a stěžovateli jako nabyvateli došlo na základě smlouvy o převodu vlastnictví jednotky ze dne 26. 7. 2000 k převodu bytu č. 1028/7 ve 3. NP za kupní cenu 460 260 Kč. Vklad práva do katastru nemovitostí byl Katastrálním úřadem Praha - město povolen rozhodnutím ze dne 17. 8. 2000, V4-20880/2000 s právními účinky ke dni 27. 7. 2000. Předmětnou kupní smlouvu obdržel finanční úřad dne 3. 12. 2001 a poté dne 8. 3. 2002 vydal výzvu k podání daňového přiznání na daň z převodu nemovitostí. Daňové přiznání podal poplatník dne 23. 4. 2002. Daňová povinnost ve výši 53 960 Kč byla vyměřena po ukončení vytykácího řízení platebním výměrem ze dne 27. 5. 2002, č. j. 218181/02/005964/7155. Usnesením Městského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2002, č. j. 99 K 11/2002-56 byl na majetek poplatníka Vojenské stavby, a. s. prohlášen konkurz, jehož účinky nastaly dne 17. 6. 2002. Dne 5. 8. 2002 zaslal finanční úřad úpadci (poplatníkovi) výzvu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě. Daňová povinnost nebyla ani na základě výzvy uhrazena, přičemž finanční úřad nemohl, vzhledem k prohlášení konkurzu, přistoupit k jejímu vymáhání.

Pro právní posouzení předmětné věci je rozhodný a nezbytný výklad ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, podle nějž platilo, že daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Proti této výzvě se může ručitel odvolat. V odvolání může ručitel namítat pouze skutečnost, že není ručitelem nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo že již bylo zapláceno.

Ústavností citovaného ustanovení se již zabýval z podnětu Nejvyššího správního soudu Ústavní soud v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006, kterým 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 je pro posouzení 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 předeepsána 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 věty 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 věty 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...*

*Doručením výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem se ručitel dostává do stejného postavení jako daňový dlužník, za jehož daňový nedoplatek ručí. Vzniká mu povinnost neuhrazený daňový nedoplatek daňového dlužníka v rozsahu jeho ručení uhradit, tedy totožná povinnost jako daňovému dlužníkovi, a to i s možností postižení jeho majetku daňovou exekucí. Lze tak tvrdit, že ručitel má ve smyslu ust. § 57 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků v podstatě postavení daňového dlužníka. Na druhou stranu - na rozdíl od daňového dlužníka, který byl kupř. již účastníkem vyměřovacího řízení, ve kterém mohl plně chránit svá práva, uplatnit jakékoliv námitky - napadené ustanovení umožňuje ručiteli ochranu jeho práv pouze ve velmi omezeném věcném rozsahu stanovením taxativního výčtu v odvolání proti „ručitelské výzvě“ uplatnitelných námitek.*

*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 způsobivý odůvodnit nerovnost v přístupu k daňovému dlužníkovi 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 nevyplyvá 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“.*

Tento názor vyslovený Ústavním soudem našel svou odezvu i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, který v obdobné věci v rozsudku ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 7/2005 - 127, uvedl: „protože Ústavní soud nálezem sp. zn. Pl. ÚS 72/06 vyslovil interpretativní výrok o tom,

že ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb., bylo v rozporu s ústavním pořádkem, není možné toto ustanovení nadále aplikovat v těch případech, kdy by ještě tato aplikace připadala v úvahu, a to ve správním řízení i v řízení před správními soudy. V těchto případech má interpretativní výrok Ústavního soudu pro aplikační praxi v podstatě stejný význam a smysl jako výrok, kterým se ruší právní předpis“.

Tím, že městský soud aplikoval protiústavní ustanovení § 57 odst. 5 větu třetí zákona o správě daní a poplatků, tak došlo k naplnění kasačního důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Z výše uvedené rekapitulace je totiž zřejmé, že stěžovatelé jako ručitelé podali proti výzvám k zaplacení daňového nedoplatku odvolání, v němž uvedli i jiné námitky než ty, které bylo přípustné podle ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí zákona o správě daní a poplatků uplatnit, a které zpochybňovaly postup správce daně vůči stěžovatelům. Tím, že nedůvodnost těchto námitek městský soud, opřel o ustanovení zákona, které shledal Ústavní soud 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, nebyly tyto námitky v řízení před městským soudem řádně vypořádány.

Toto pochybení je pak společné jak pro řízení před městským soudem, tak i pro řízení před finančním ředitelstvím jako odvolacím správním orgánem. I v rozhodnutích finančního ředitelství byly totiž námitky stěžovatelů vůči postupu správce daně odmítnuty, resp. shledány irelevantními, právě s poukazem na omezující rozsah odvolacích námitek ručitele limitovaný ustanovením § 57 odst. 5 věta třetí zákona o správě daní a poplatků. Tím byla stěžovatelům znemožněna ochrana jejich práv v daňovém i soudním řízení. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že městský soud nedostál svým povinností při přezkumu zákonnosti napadených správních rozhodnutí, když v předmětné věci aplikoval ustanovení zákona, které odporovalo ústavnímu pořádku.

V dalším řízení již nemůže městský soud aplikovat ustanovení § 57 odst. 5 větu třetí zákona o správě daní a poplatků, což se nutně musí projevit i při hodnocení zákonnosti a správnosti přezkoumávaných správních rozhodnutí finančního ředitelství. V daném případě proto nemohou být některé námitky stěžovatelů odmítnuty pouze s poukazem na citované ustanovení, nýbrž je nutno se s nimi vypořádat meritorně. Při úvahách o postavení daňového ručitele je nutno zohlednit právní názor vyslovený Ústavním soudem v předmětném nálezu.

Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle odst. 2 citovaného ustanovení vyslovil, že se věc vrací městskému soudu k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V tomto řízení je městský soud, v souladu s ustanovením § 110 odst. 3 s. ř. s., vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V novém rozhodnutí městský soud rozhodne i o nákladech 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 10. dubna 2008

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu