



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **S. T. A., s. r. o.**, se sídlem v Českém Těšíně, Slezská 1483, zastoupeného JUDr. Josefem Zubkem, advokátem se sídlem v Třinci, 1. máje 398, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě - Moravská Ostrava a Přívoz, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 1. 2006, č. j. 22 Ca 436/2004 - 30,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 1. 2006, č. j. 22 Ca 436/2004 - 30, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 18. 1. 2006, č. j. 22 Ca 436/2004 - 30 zamítl jako nedůvodnou žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“), kterou se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 1. 9. 2004, č. j. 8395/150/2003, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti výzvě Finančního úřadu v Českém Těšíně (dále též „správce daně“) ze dne 9. 4. 2003, č. j. 13695/03/369960/6016, k zaplacení daňového nedoplatku za daňového dlužníka Těšínská leasingová společnost, spol. s r. o. (dále jen „daňový dlužník“). Krajský soud dospěl ke shodnému závěru s finančním ředitelstvím, že stěžovatel je ručitelem a že rozhodnutí bylo vydáno v souladu s ustanovením § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatel byl ve smyslu tohoto ustanovení v řízení před finančním ředitelstvím oprávněn namítat pouze skutečnost, že není ručitelem, že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonném rozsahu nebo že již bylo zaplaceno, případně že nebyl ke splnění ručitelského závazku řádně vyzván. Jelikož jiné podmínky ve vztahu k daňovému ručiteli zákon o správě daní a poplatků nestanoví, není potom důvodná ani žalobní námitka o nezbytnosti vymáhání daňového nedoplatku nejprve na daňovém dlužníkovi a až po té na ručiteli. V tomto smyslu byl postup správních orgánů v souladu s ustanovením § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud považuje platební výměr adresovaný daňovému dlužníkovi za doručený uložením v souladu s ustanovením § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, shodně jako správce daně, když nebylo nutné provádět dokazování navržené stěžovatelem, neboť neuvedl žádná konkrétní tvrzení vyvracející doručení platebního výměru.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou implicitně opřel o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel v kasační stížnosti vyslovil nesouhlas s finančním ředitelstvím v tom, pokud v rozporu se zákonem dovozuje, že ručitel nemá v daňovém řízení postavení daňového subjektu. Vadný je i další jeho názor, že teprve doručením výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem se dostal do podobného postavení jako daňový dlužník, za jehož nedoplatek ručí. Krajský soud se pak nedostatečně zabýval jeho námitkou, že není ručitelem po materiální stránce a že zde není riziko prodlení. Nelze totiž přejít jeho námitky pouhým konstatováním, že k opodstatněnosti vzniku nároku finančního ředitelství vůči němu stačí formální hledisko, tj. že je ručitelem ze zákona a že byl vyzván k zaplacení nedoplatku daňového dlužníka. Nejvyšší správní soud proto musí posoudit, co je směrodatné z pohledu smyslu zákona o správě daní a poplatků, resp. zda skutečně není zapotřebí splnění materiální podmínky ručitelství a podmínky vzniku rizika z prodlení. Nesprávný je rovněž závěr krajského soudu o naplnění druhé nezbytné podmínky pro vznik veřejnoprávního ručitelského závazku, tj. že k doručení platebního výměru daňovému dlužníku postačí toliko fikce doručení. Není totiž správné, aby jako účastník řízení, vyloučený z řízení o vyměření daně, zde byl pouze od toho, aby byl účasten pouze řízení o placení a vymožení daně. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že je v souladu se zákonem činěn rozdíl mezi postavením daňového dlužníka ve vazbě pouze na fázi vyměření daně, a postavením ručitele pouze ve vazbě na její placení a vymožení. V řízení rovněž zpochybnil účinnost platebního výměru. Krajský soud však bez bližšího a řádného prošetření této otázky uzavřel, že považuje platební výměr za řádně doručенý daňovému dlužníkovu. Zásadní námitka tak nebyla řádně přezkoumána ani ve správním řízení, ani v řízení před krajským soudem. Povrchní konstatování krajského soudu o řádném doručení platebního výměru proto nemůže bez bližšího a přesvědčivého odůvodnění obstát. Stěžovatel s poukazem na uvedené skutečnosti navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnilo s právním názorem krajského soudu. Má totiž zato, že jeho postup, i postup správce daně, byl v posuzovaném případě v souladu s právními předpisy a odkázalo na rozhodnutí v této věci ze dne 1. 9. 2004, č. j. 8395/150/2003 a podané vyjádření k žalobě. Z těchto důvodů navrholo, aby kasační stížnost byla zamítnuta jako nedůvodná.

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 uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Z obsahu předloženého spisu vyplývá, že Finanční úřad v Českém Těšíně rozhodnutím ze dne 9. 4. 2003, č. j. 13695/03/369960/6016 vyzval stěžovatele jako ručitele k úhradě nedoplatku na dani z převodu nemovitostí ve výši 137 475 Kč neuhrazenou daňovým dlužníkem. Předtím došlo u stěžovatele ke zvýšení základního jmění nepeněžitým vkladem (vkladem nemovitosti do jmění stěžovatele) od společnosti Těšínská leasingová společnost, spol. s r. o. V důsledku toho vznikla daňovému dlužníkovu daňová povinnost ve výši 137 475 Kč. Výše této daně byla sdělena daňovému dlužníku platebním výměrem ze dne 4. 12. 2002, č. j. 32323/02/639960/6016, který mu byl doručen v souladu s § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož je kupující ručitelem daně z převodu nemovitostí (§ 8 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí), a tato daň nebyla daňovým dlužníkem uhrazena, vznikla stěžovateli výzvou k zaplacení daňového nedoplatku

ze dne 9. 4. 2003, č. j. 13695/03/369960/6016 (doručenou dne 16. 4. 2003) podle ustanovení § 57 zákona o správě daní a poplatků povinnost zaplatit nedoplatek na této dani.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu je pro právní posouzení předmětné věci rozhodný a nezbytný výklad ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, něhož jsou daňový nedoplatek 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.

Nejvyšší správní soud již v jiné věci usnesením ze dne 14. 2. 2006, č. j. 5 Afs 7/2005 - 108, nejprve navrhl Ústavnímu soudu zrušení ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a poté co řízení o tomto návrhu bylo v důsledku novelizace citovaného ustanovení zastaveno (viz. Pl. ÚS 30/05) usnesením ze dne 4. 10. 2006, č. j. 2 Afs 108/2005 - 83 navrhl vyslovení protiústavnosti tohoto ustanovení. O tomto návrhu rozhodl Ústavní soud nálezem ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006 (in: www.nalus.usoud.cz) tak, že ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí zákona o správě daní a poplatků, 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 důvodnosti kasační stížnosti v této 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.). Ručitel 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 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, 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 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 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.

Na základě těchto závěrů vyslovených Ústavním soudem dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že tím, že krajský soud aplikoval protiústavní ustanovení § 57 odst. 5 věty třetí zákona o správě daní a poplatků došlo k naplnění stížního důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel jako ručitel podal proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku odvolání, v němž uvedl i jiné námitky než námitky, které byly v rozhodném období výslovně stanoveny v citovaném ustanovení a které zpochybňovaly samotný postup správce daně vůči stěžovateli. Tím, že tyto námitky krajský soud shledal, shodně s finančním ředitelstvím, nedůvodnými právě v kontextu citovaného ustanovení, resp. jejich nedůvodnost opřel o ustanovení zákona, které shledal Ústavní soud rozporným 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 krajským soudem řádně vypořádány.

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

Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V dalším řízení krajský soud již nemůže aplikovat protiústavní ustanovení § 57 odst. 5 věty třetí zákona o správě daní a poplatků, což se nutně musí projevit i při hodnocení zákonnosti a správnosti přezkoumávaného správního rozhodnutí. V daném případě proto nemohou být některé námitky stěžovatele odmítnuty pouze s poukazem na citované ustanovení, nýbrž je nutno se s nimi vypořádat meritorně. 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 také znamená, že není dán žádný racionální důvod pro omezení možných námitek ručitele ve srovnání s institutem ručení podle občanského zákoníku.

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

V novém rozhodnutí krajský 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 2. dubna 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu