

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, za účasti **T., a.s.**, zast. JUDr. Milanem Růžičkou, advokátem se sídlem v Pardubicích, Pernerova 443, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 9. 2004, č. j. 31 Ca 99/2003 - 31,

**takto:**

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 9. 2004, č. j. 31 Ca 99/2003 - 31, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

Napadeným rozsudkem krajského soudu bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 2. 7. 2003, č. j. 1559/140/2003-PN-OJ-29/Bi, kterým bylo zamítnuto odvolání společnosti T., a.s. (dále „ručitel“), proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích (dále též „správce daně“) ze dne 18. 12. 2002, č. j. 198449/02/248962/5011, výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, a věc byla vrácena stěžovateli k dalšímu řízení. Současně bylo rozhodnuto o povinnosti stěžovatele uhradit ručiteli náklady řízení ve výši 6135 Kč. V odůvodnění svého rozhodnutí krajský soud vyslovil názor, že ručitel je osobou ručící pouze za úhradu konkrétní, přesně specifikované daně z převodu nemovitostí, za jiné nedoplatky daňového subjektu neručí. Pokud byla na konkrétně specifikovanou daň z převodu nemovitostí poukázána platba, zanikala k této konkrétní dani současně povinnost ručení. Zaúčtování platby na nejstarší nedoplatek na dani ve smyslu ust. § 59 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků je totiž pouze administrativním úkonem správce daně, upraveným zákonem, který nemůže mít vliv na postavení ručitele.

Ve včas podané kasační stížnosti namítal stěžovatel stížní důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel uvedl, že dle ust. § 59 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), pokud není platba daňového dlužníka dostatečně identifikována, přijme ji správce daně na účet nejasných plateb a vyzve daňového dlužníka ke specifikaci platby. Při úhradě daně je postupováno dle pořadí stanoveného ust. § 59 odst. 6 cit. zákona, které zakotvuje prioritu úhrad daně. Má-li daňový dlužník nedoplatek na dani, použije se na nejstarší nedoplatek na dani, proto nedosáhne zaplacení konkrétní částky vyměřené daně, byť k jejímu zaplacení platba směřovala. Ručitelský závazek k dani u platby, ke které platba směřovala, nezaniká. Výklad krajského soudu by ve svých důsledcích vedl i k zániku starších daňových nedoplatků do výše zaplacené částky, což není zákonné. Vzhledem k okolnosti, že nelze nadřadit poplatníkovu vůli nad omezení striktně dané zákonem o správě daní a poplatků, nemohlo dojít k zániku závazku účastníka řízení jako ručitele, protože ručení je závislé na existenci hlavního závazku daňového dlužníka vůči správci daně. Stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Ručitel ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že neměl povědomí o tom, že daňový subjekt měl ještě nedoplatek na starší dani z převodu nemovitostí. Dále podrobně popsal okolnosti případu, když uvedl, že daň byla řádně zaplacena daňovým subjektem. Zdůraznil, že daň byla zaplacena JUDr. V., uschovatelkou předmětné částky, která ji tudíž nehradila pouze za daňového dlužníka, ale i za daňového ručitele, neboť byla hrazena za obě strany smlouvy. Dále argumentoval, že situace, kdy by každá osoba při podpisu smlouvy o převodu nemovitostí musela z důvodu své ochrany zjišťovat, zda má prodávající nedoplatky na dani z převodu nemovitostí, a podle toho následně zajišťovat, aby nebyla placena na základě platebního výměru dlužníkovi, ale až výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, je neúnosná a nadměrně zatěžující. Osoby jednající v dobré víře v prodávajícího tak nemají žádnou ochranu.

Ze správního spisu, který soudu předložil stěžovatel, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Dne 26. 9. 2001 uzavřela společnost V. a.s. Praha, v likvidaci (dále jen „daňový subjekt“), jako prodávající kupní smlouvu č. 1/2001 o prodeji průmyslových objektů v Pardubicích s ručitelem jako s kupujícím, která byla s právními účinky vkladu ke dni 26. 9. 2001 zapsána do Katastru nemovitostí v Pardubicích. Dne 2. 11. 2001 podal daňový subjekt přiznání k dani z převodu nemovitostí. Platebním výměrem ze dne 15. 11. 2001, č. j. 178350/01/248962/5011, vyměřil správce daně daňovému subjektu daň z převodu nemovitostí. Výzvou ze dne 20. 2. 2002, č. j. 33813/02/248962/5011, byl daňový subjekt vyzván k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě. Proti této výzvě podal daňový subjekt odvolání, neboť dle jeho bankovního výpisu byla již daň uhrazena. Toto odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím stěžovatele ze dne 25. 7. 2002, č. j. 1877/140/2002-PN-OJ-63/Bi, protože na daňovém účtu daňového subjektu byly evidovány starší nedoplatky daně, které musely být dle zákona umořeny přednostně. Výzvou ze dne 18. 12. 2002, č. j. 198449/02/248962/5011, byl ručitel vyzván k zaplacení daňového nedoplatku. Odvolání ručitele bylo rozhodnutím stěžovatele zamítnuto, neboť bankovním příkazem JUDr. V. vzhledem k existenci starších nedoplatků nedošlo k uhrazení daňového dluhu, jehož ručitelem je účastník řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ust. § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový zákon“), poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající); nabyvatel je v tomto případě ručitelem.

Dle ust. § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků 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 zaplaceno.

Podle ust. § 59 odst. 7 cit. zákona správce daně je povinen přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým dlužníkem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji zaplatil dlužník. Vrácení platby tomu, kdo ji za dlužníka zaplatil, není přípustné.

Dle odst. 6 cit. ustanovení úhrada daně se použije na úhradu daňových povinností v tomto pořadí a) náklady řízení, b) pokuty, c) zvýšení daně, d) nejstarší nedoplatky na dani, e) běžné platby daní, f) úrok, g) penále.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti rozporuje tvrzení krajského soudu týkající se zániku daňového dluhu a současně i jeho zajištění ručením. Nejvyšší správní soud uvádí, že se s touto námitkou, pro důvody uvedené níže, plně ztotožňuje.

V projednávané věci uzavřel ručitel jako kupující s daňovým subjektem kupní smlouvu na prodej průmyslových objektů. Na základě smluvního ujednání (Smlouva o správě peněžních prostředků ze dne 25. 9. 2001) byla daň z převodu nemovitostí zaplacena JUDr. V., advokátkou, u níž byly předmětné finanční prostředky v úschově. Převodní příkaz ze dne 27. 12. 2001 byl proveden z jejího účtu, když jako variabilní symbol bylo uvedeno IČO daňového subjektu a na místě údajů pro vnitřní potřebu příkazce slova „daň z převodu nemovitostí“. Vzhledem k okolnosti, že platba daně byla učiněna subjektem odlišným od daňového dlužníka, postupoval správce daně dle ust. § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků s tím, že provedenou platbu daně přijal a nakládal s ní stejným způsobem, jako kdyby ji zaplatil dlužník. Protože bylo určeno, že platba má být použita na úhradu daně z převodu nemovitostí, správce daně při úhradě této daně byl nucen postupovat dle ust. § 59 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, které zakotvuje zásadu priority uhrazení, tedy určení závazného pořadí při uhrazování daňových povinností. Vzhledem k okolnosti, že se jedná o zákonem stanovený postup, daňový subjekt může sám rozhodovat pouze o tom, na kterou daň se má jeho platba použít, nikoliv však to, zda-li z ní bude uhrazena daň, nejstarší nedoplatky na dani aj. V souzené věci však daňový dlužník ani takovýto úkon neučinil, jak nesprávně uvádí ve svém rozhodnutí krajský soud, neboť v platebním příkaze bylo pouze uvedeno, že se jedná o platbu na daň z převodu nemovitostí. Proto byl postup správce daně - který po zjištění, že se na osobním účtu daňového dlužníka nacházejí i starší nedoplatky, použil platbu daňového dlužníka na jejich úhradu - zcela v souladu s dikcí zákona. Vzhledem k okolnosti, že starší nedoplatky ve své souhrnné výši převyšovaly platbu, která byla daňovým dlužníkem poukázána dne 27. 12. 2001 na účet správce daně, nezanikla tímto úkonem daňová povinnost, která daňovému dlužníku vznikla v souvislosti s převodem

nemovitostí na základě kupní smlouvy ze dne 26. 9. 2001. Proto nemohl zaniknout i akcesorický právní vztah pojící se s existencí hlavního právního vztahu, tedy ručení ručitele. Ručitelova povinnost uhradit za daňového dlužníka daň z převodu nemovitostí, ke které je povinen díky kupní smlouvě ze dne 26. 9. 2001, stále trvala. Proto byl správce daně oprávněn vyzvat ručitele výzvou ze dne 20. 2. 2002, č. j. 33813/02/248962/5011, k zaplacení nedoplatku na dani z převodu nemovitostí a ručitel byl povinen na základě této výzvy svou platební povinnost splnit.

Výše uvedené v žádném případě nepopírá skutečnost, že ručitel ručí pouze za konkrétně specifikovanou daňovou povinnost, daň, nikoliv za její příslušenství či za starší nedoplatky daňového dlužníka na stejné dani, což vyplývá z ust. § 8 odst. 1 písm. a) daňového zákona. Proto v případě, že by daň z převodu nemovitostí byla primárně uhrazena ručitelem, nemohl by správce daně, jestliže by daňový dlužník měl i jiné nedoplatky na stejné dani, požadovat uhrazení i těchto nedoplatků po ručiteli. V souzené věci však tato situace nenastala, proto není aplikovatelné ani usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 696/02, ze kterého při svém rozhodování chybně vycházel Krajský soud v Hradci Králové.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst.1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu pro nesprávné posouzení právní otázky zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Hradci Králové v novém rozhodnutí (§ 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 23. března 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu