



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobkyně: **SOFTBOARD, s. r. o.**, IČ 648 34 310
sídlem Luby 51, 339 01 Klatovy

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2019, č. j. 12514/19/5300-22443-701226,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

(dále jen „*daňový řád*“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*ZDPH*“) zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 25. 8. 2017, č. j. 1646418/17/2308/50521-401864 – výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ve výši 454 499 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně podanou žalobou odůvodnila především tím, že dlužník V. T. omylem zaplatil DPH za 2. čtvrtletí roku 2017 a tato úhrada byla použita na část jeho daňového nedoplatku. Dlužník V.T. si neuvědomil, že DPH za 2. čtvrtletí roku 2017 jako ručitel měla zaplatit žalobkyně. Finanční úřad začal neoprávněně zaplacení této daně vymáhat po žalobkyni.
3. Dále uvedla, že žalovaný chce svým rozhodnutím docílit toho, že dlužnou částku 454 499 Kč, bude vymáhat po dvou subjektech. K tomu žalobkyně namítala, že v usnesení Krajského soudu v Plzni o schválení oddlužení dlužníka zpeněžením majetkové podstaty, se Finanční úřad pro Plzeňský kraj přihláškou pohledávky připojil do insolvenčního řízení dlužníka V.T. a souhlasil, že jeho pohledávka bude uspokojena zpeněžením majetkové podstaty dlužníka. Tím se postavil vedle ostatních nezajištěných věřitelů, kteří jsou srozuměni s tím, že jejich pohledávky budou uspokojeny jen částečně a více již na oddluženém dlužníkovi nebudou vymáhat. Tím, že se Finanční úřad snaží vymáhat dlužnou částku na firmě SOFTBOARD, s.r.o., je popírán institut insolvenčního práva, neboť by dlužnou částku de facto opět vymáhal na firmě SOFTBOARD, s.r.o., jejímž jediným majitelem je právě oddlužovaný (prodejem svého majetku, a i firmy SOFTBOARD, s.r.o.) V.T.. Neboť k tomu by zcela jistě došlo, když by firma SOFTBOARD, s.r.o. nebyla schopná dlužnou částku uhradit a tím by jí Finanční úřad pravděpodobně poslal do likvidace a následně opět i jediného majitele.
4. Vzhledem k tomu, že usnesení o schválení oddlužení dlužníka zpeněžením majetkové podstaty nabylo právní moci 15. 3. 2019, je zřejmé že Odvolací finanční ředitelství při psaní napadeného rozhodnutí muselo vědět, že jeho pohledávka vůči fyzické osobě V.T. bude řešena zpeněžením majetkové podstaty dlužníka, tak i nadále se pokouší částí této pohledávky zlikvidovat další firmu. V souvislosti s napadeným rozhodnutím reagoval Finanční úřad v Klatovech ihned tím, že firmě SOFTBOARD, s.r.o. nevrátil přeplatek na zálohách na daň z příjmu za rok 2018 ve výši 64. 260 Kč.
5. Žalobkyně žádala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný nejprve stručně shrnul průběh správního řízení.
7. Žalovaný předně soudu sdělil, že i nadále setrvává na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí, ve kterém vypořádal veškeré námitky žalobkyně a plně odkázal na skutečnosti v něm uvedené. K jednotlivým žalobním námitkám poté žalovaný uvedl následující.
8. Žalovaný předně poukázal na znění § 172 odst. 6 daňového řádu, § 183 odst. 2 zákona č. 182/2006 Sb. o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „*insolvenční zákon*“) a na znění

§ 414 odst. 1 insolvenčního zákona. Žalovaný pokračoval tím, že správce daně vydal vůči žalobkyni ručitelskou výzvu za situace, kdy byly splněny zákonné podmínky pro její vydání, specifikované v § 109 odst. 3 zákona o DPH a v § 171 odst. 3 daňového řádu, tj. dlužník byl v okamžiku uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, ze kterých nebyla řádně uhrazena DPH, zveřejněným nespolehlivým plátcem a bylo vůči němu zahájeno insolvenční řízení. V této souvislosti žalovaný upozornil, že v žalobou napadeném rozhodnutí podrobně zdůvodnil, proč považuje ručitelskou výzvu za zákonnou, a to i s ohledem na žalobkyní tvrzenou úhradu daně dle § 109a zákona o DPH. Žalovaný měl za to, že v napadeném rozhodnutí přesvědčivě vyvrátil argumentaci žalobkyně, že předmětný nedoplatek neexistuje, neboť daň byla uhrazena žalobkyní v souladu s § 109a zákona o DPH. Správce daně totiž zjistil, že údajná úhrada daně žalobkyní byla provedena přímo dlužníkem z jeho účtu, nikoliv z účtu žalobkyně, odpovídala celkové daňové povinnosti dlužníka za 2. čtvrtletí 2017, nikoliv pouze daňové povinnosti z předmětných transakcí, byla odeslána na účet dlužníka u správce daně na DPH, nikoliv na depozitní účet správce daně určený k úhradě zajišťované daně a nebyla řádně identifikována ve smyslu § 109a odst. 2 zákona o DPH.

9. Podle žalovaného postup správce daně, kdy přihlásil předmětnou pohledávku do insolvence a současně vydal výzvu ručiteli k úhradě nedoplatku a dlužnou částku vymáhá i po něm, není v rozporu se zákonem a je přípustný, a to i za situace, kdy po vydání a doručení ručitelské výzvy žalobkyni dne 25. 8. 2017 bylo soudem rozhodnuto o schválení oddlužení dlužníka zpeněžením majetkové podstaty. Postup, kdy správce daně vymáhá nedoplatek současně po dlužníkovi i po ručiteli není zákonem vyloučen, naopak je zákonem předvídan, jak vyplývá z § 172 odst. 6 daňového řádu. Možnost takového postupu správce daně je poté potvrzena i judikaturou – např. rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2014, č. j. 1 Afs 3/2014 – 31. Podle § 183 odst. 2 insolvenčního zákona poté přihláškou pohledávky není dotčeno právo věřitele domáhat se uspokojení pohledávky po kterékoli z osob odpovídajících mu společně a nerozdílně s dlužníkem; o právu věřitele požadovat plnění od dlužníkovra ručitele, včetně bankovní záruky a zvláštních případů ručení, to platí obdobně. Dále podle žalovaného z výkladu § 414 odst. 1 insolvenčního zákona, provedeného Nejvyšším soudem v rozsudku ze dne 24. 11. 2010, sp. zn. 29 Cdo 3509/2010, vyplývá, že pohledávka, na kterou se vztahuje rozhodnutí o osvobození dlužníka od placení, vydané podle § 414 odst. 1 insolvenčního zákona, v neuspokojeném rozsahu nezaniká, v soudním či jiném řízení ji však již nelze věřiteli přiznat. Rozhodnutí vydané podle § 414 odst. 1 insolvenčního zákona, jímž insolvenční soud osvobodí dlužníka od placení pohledávek v rozsahu, v němž dosud nebyly uspokojeny, tak nezabavuje povinnosti ručitele k úhradě těchto pohledávek dlužníkovým věřitelům. Překážkou pro vydání ručitelské výzvy dle § 171 daňového řádu a související vymáhání nedoplatku po ručiteli tak není ani probíhající insolvence dlužníka, ani povolení řešení úpadku dlužníka oddlužením a případné následné rozhodnutí soudu o osvobození dlužníka od placení dle § 414 odst. 1 insolvenčního zákona.
10. Žalovaný žádal, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Posouzení věci soudem

11. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.

12. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

V.

Rozhodnutí soudu

13. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
14. Z obsahu daňového spisu vyplývají následující, mezi účastníky nesporné, skutečnosti: Ve věci daňového subjektu Ing. V.T. (dále jen „*dlužník*“) bylo dne 29. 6. 2015 zahájeno insolvenční řízení vedené u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. KSPL 51 INS 16952/2015. Dne 26. 4. 2017 byla zveřejněna informace o statutu dlužníka jako nespolehlivého plátce DPH. Dlužník byl jediným statutárním zástupcem žalobkyně. Platebním výměrem ze dne 10. 8. 2017, čj. 1604351/17/2308-50521-401864, byla dlužníkovi vyměřena DPH za druhé čtvrtletí roku 2017 ve výši 454 499 Kč, aniž ji dlužník uhradil. Výzvou ze dne 25. 8. 2017, čj. 1646418/17/2308-50521-401864, byla žalobkyně jako ručitelka dlužníka vyzvána správcem daně k úhradě části popsaného daňového nedoplatku ve výši 439 587,77 Kč s odůvodněním, že žalobkyně přijala ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí roku 2017 (od 18. 5. 2017 do 28. 6. 2017), tj. po zveřejnění informace o daňové nespolehlivosti dlužníka, od dlužníka pět zdanitelných plnění, z nichž vznikla dlužníkovi povinnost odvést daň ve výši 439 587,77 Kč do 25. 7. 2017. Proti tomuto prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které odůvodnila tím, že dne 24. 7. 2017 omylem uhradila dlužnou daň za dlužníka na jeho daňový účet, když chtěla za dlužníka uhradit daň z titulu ručení.
15. Napadené rozhodnutí žalovaný odůvodnil tím, že deklarovaný omyl žalobkyně vyvrací fakt, že dne 24. 7. 2017 sám dlužník (nikoli žalobkyně) provedl neidentifikovanou úhradu v jiné výši, než kolik by odpovídalo ručení žalobkyně (454 499 Kč oproti 439 587,77 Kč), což prokazuje úmysl dlužníka splnit povinnost odvést daň deklarovanou v jeho daňovém přiznání. Žalovaný shrnul, že dlužník sice dne 24. 7. 2017 uhradil částku 454 499 Kč, ale jeho úhrada byla použita podle § 152 daňového řádu na jeho nejstarší nedoplatky evidované na jeho účtu vedeném pro DPH, tudíž jeho úhrada nevedla k tomu, že by žalobkyni nevzniklo ručení.
16. Jádrem sporu účastníků byla vzhledem k žalobní argumentaci otázka, zda platbou provedenou dlužníkem dne 24. 7. 2017 v částce 454 499 Kč na účet správce daně došlo k úhradě DPH za 2. čtvrtletí roku 2017 nebo ne, jinými slovy, zda byla dlužníkem řádně a včas uhrazena daň, což by vyloučilo ručení žalobkyně. Žalobkyně tvrdila, že zamýšlela za dlužníka uhradit daň z titulu ručení, avšak na místo toho omylem dne 24. 7. 2017 provedl dlužník úhradu, jež byla správcem daně použita na daňové nedoplatky. Žalobkyně dovozovala, že napadené rozhodnutí je nezákonné, protože žalobkyni ručení nevzniklo, neboť daň byla uhrazena dlužníkem.
17. Při posouzení žaloby vyšel soud z následující právní úpravy.
18. Podle § 109 odst. 3 ZPDH ručí příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem. Podle § 171 odst. 1 daňového řádu platí, že nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě; kopie rozhodnutí o stanovení daně je přílohou

této výzvy. V souladu s § 171 odst. 3 in fine daňového řádu platí, že výzvu ručiteli lze vydat mj. po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu. Podle § 153 odst. 1 daňového řádu je nedoplatkem částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně. Podle § 149 odst. 2 daňového řádu je osobní daňový účet veden pro jednotlivé daňové subjekty odděleně za každý druh daně. § 152 odst. 1, 4 daňového řádu stanoví, že úhrada daně se na osobním daňovém účtu použije na úhradu splatných daňových pohledávek postupně podle těchto skupin: nedoplatky na dani a splatná daň, nedoplatky na příslušenství daně, vymáhané nedoplatky na dani, vymáhané nedoplatky na příslušenství daně, přičemž v těchto jednotlivých skupinách se úhrada daně použije nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti. Podle § 164 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt povinen uvést, na kterou daň je platba určena, a správce daně ji na tuto daň přijme. § 109a ZDPH řeší podmínky a postup pro příjemce zdanitelného

plnění v případě, že příjemce zdanitelného plnění dobrovolně uhradí za poskytovatele zdanitelného plnění daň z takového plnění před tím, než byl k úhradě vyzván jako ručitel.

19. Z výše uvedené právní úpravy ve vztahu k posuzované věci vyplývají následující dílčí závěry. Dlužník v insolvenčním řízení, u něhož byla dne 26. 4. 2017 byla zveřejněna informace o statutu nespolehlivého plátce DPH, dlužil na DPH za druhé čtvrtletí roku 2017 částku 454 499 Kč. Žalobkyně přijala ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí roku 2017 po zveřejnění informace o daňové nespolehlivosti dlužníka od dlužníka zdanitelná plnění, z nichž vznikla dlužníkovi povinnost odvést daň ve výši 439 587,77 Kč do 25. 7. 2017. Proto žalobkyně podle § 109 odst. 3 ZDPH jako příjemce zdanitelného plnění ručila za nezaplacenou daň z těchto zdanitelných plnění. Správce daně postupoval správně (srov. § 171 odst. 3 daňového řádu), pokud adresoval žalobkyni výzvu ručiteli (prvostupňové rozhodnutí). Právě uvedené závěry o vzniku ručení žalobkyně jsou však vázány na splnění podmínky (srov. § 171 odst. 1 daňového řádu), že v době vydání prvostupňového rozhodnutí dlužník daň neuhradil a šlo tedy o jeho daňový nedoplatek podle § 153 odst. 1 daňového řádu. Zbývá tedy posoudit, zda dlužník daň uhradil či nikoli.
20. Pro posouzení, zda byla daň uhrazena, což by vyloučilo ručení žalobkyně, je rozhodné, kdy a kdo a na co provedl úhradu. Z obsahu daňového spisu jednoznačně vyplývá, že k úhradě došlo dne 24. 7. 2017 a že úhradu provedl dlužník, protože dne 24. 7. 2017 byla na účet správce daně s předčíslem 705 určeným pro úhradu DPH zaplacená částka 454 499 Kč, a to z účtu dlužníka s uvedeným variabilním symbolem odpovídajícím DIČ dlužníka. Takto uhrazená částka co do její výše přesně odpovídá celkové daňové povinnosti dlužníka deklarované v přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 (i platebnímu výměru ze dne 10. 8. 2017). Soud shrnuje, že takto zjištěný skutkový stav nelze posoudit jinak než, že dlužník předmětnou úhradou dne 24. 7. 2017 před datem splatnosti na účet správce daně zamýšlel hradit DPH v plné výši za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 (souhlasí jak osoba plátce, tak výše částky, účet správce daně i všechny identifikační údaje platby). § 109a ZDPH nelze na posuzovaný případ užít, protože žalobkyně žádnou úhradu neprovedla (dne 24. 7. 2017 provedl úhradu dlužník). Jelikož podle § 152 odst. 1, 4 daňového řádu se úhrada daně na osobním daňovém účtu použije primárně na úhradu nejstarších splatných nedoplateků na dani, byla správně úhrada dne 24. 7. 2017 v částce 454 499 Kč započtena na splatný nedoplatek na dani, který ke dni úhrady dne 24. 7. 2017 činil 1 594 627,28 Kč a neobsahoval daň za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017. V okamžiku předmětné úhrady měl totiž dlužník u správce daně splatný nedoplatek na DPH za období do 30. 6. 2017 v částce 1 594 627,28 Kč (existenci daňového nedoplatku

žalobkyně v žalobě potvrzuje). Správce daně proto postupoval naprosto právně souladně, když předmětnou úhradu dlužníka použil na tento nedoplatek na DPH, protože šlo o daňovou pohledávku splatnou dříve než DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2017 (tj. 25. 7. 2017). Lze tedy shrnout, že platbou dlužníka provedenou dne 24. 7. 2017 v částce 454 499 Kč na účet správce daně nedošlo k úhradě DPH za 2. čtvrtletí roku 2017, a proto vzniklo ručení žalobkyni a prvostupňové rozhodnutí tedy nevykazuje žádné znaky nezákonnosti, když šlo o důvodnou výzvu ručiteli.

21. Ve vztahu k jednotlivým žalobním námitkám soud uvádí následující.
22. V žalobě žalobkyně tvrdí, že dlužník omylem zaplatil DPH za 2. čtvrtletí roku 2017 v plné výši a neuvědomil si, že tuto daň měla zaplatit jako ručitel žalobkyně. K tomu soud uvádí, že žalobkyně potvrzuje, že k předmětné úhradě došlo způsobem shora popsaným, když svůj nesouhlas s postupem daňových orgánů a svůj „omyl“ s úhradou vysvětluje tím, že si v době úhrady dlužník neuvědomil, že má daň platit žalobkyně jako ručitel. Jde tudíž o námitku zcela nedůvodnou, protože následné uvědomění si dlužníka, že za jeho povinnost daň uhradit ručí i žalobkyně, nemá na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí žádný vliv.
23. Žalobkyně dále napadá postup daňových orgánů, že chtějí „docílit toho, že dlužnou částku 454 499 Kč budou vymáhat po dvou subjektech.“ K tomu soud uvádí, že daňové orgány postupovaly zcela v souladu se zákonnou úpravou, jak je vyloženo výše. Žalobkyni lze přisvědčit, že důsledkem může být stav, kdy je povinen DPH za 2. čtvrtletí roku 2017 uhradit dlužník a jako ručitel žalobkyně, nicméně nejde o nezákonný postup, ale stav souladný s platnou právní úpravou.
24. Další námitka žalobkyně se opírá o argumentaci, že usnesením insolvenčního soudu bylo schváleno oddlužení dlužníka zpeněžením jeho majetkové podstaty.
25. Z usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 2. 2018, č. j. KSPL 51 INS 16952/2015-A-35, a ze dne 12. 3. 2019, č. j. KSPL 51 INS 16952/2015-B-9, přitom vyplývá, že prvním z uvedených usnesení byl zjištěn úpadek dlužníka a prohlášen konkurs a druhým z uvedených usnesení bylo schváleno oddlužení dlužníka zpeněžením majetkové podstaty.
26. K předmětné úhradě došlo dle 24. 7. 2017, tedy po zahájení insolvenčního řízení dlužníka, ale před zjištěním jeho úpadku. Proto insolvenční řízení dlužníka nemá na právní posouzení zákonnosti postupu daňového orgánu při použití úhrady dlužníka na nejdříve splatnou daňovou pohledávku žádný vliv. I tato žalobní námitka je proto nedůvodná.
27. Dále žalobkyně výslovně namítala, že daňový orgán přihlásil svou pohledávku za dlužníkem v insolvenčním řízení, souhlasil, že jeho pohledávka bude uspokojena zpeněžením majetkové podstaty dlužníka a tím se postavil vedle ostatních nezajištěných věřitelů, kteří jsou srozuměni s tím, že jejich pohledávky budou uspokojeny jen částečně a více již na oddluženém dlužníkovi nebudou vymáhat, přičemž daňový orgán se snaží vymáhat dluh na žalobkyni, čímž popírá institut insolvenčního práva, neboť by dlužnou částku de facto opět vymáhal na firmě SOFTBOARD, s.r.o., jejímž jediným majitelem je právě oddlužovaný (prodejem svého majetku, a i firmy SOFTBOARD, s.r.o.) V.T.. Tato námitka se mívá předmětem řízení, jímž je přezkum zákonnosti napadeného rozhodnutí, jenž k odvolání žalobkyně přezkoumávalo, zda došlo či nedošlo úhradou ze dne 24. 7. 2017 k úhradě DPH za 2. čtvrtletí roku 2017. I kdyby tedy daňové orgány pohledávku vůči dlužníkovi v jeho

insolvenčním řízení přihlásily, na ručení žalobkyně by to žádný vliv nemělo, protože podle § 183 odst. 2 insolvenčního zákona není přihláškou pohledávky dotčeno právo věřitele požadovat plnění od dlužníkovy ručitele, tj. žalobkyně. Proto je argumentace žalobkyně, že žalovaný postupuje nezákonně, pokud pohledávku vymáhá jak proti dlužníkovi zpeněžením insolvenční majetkové podstaty dlužníka, tak i proti žalobkyni, lichá. Pokud jde o daňovou pohledávku zaniklou předmětnou úhradou, pak skutečnost, zda ji daňový orgán případně v insolvenčním řízení dlužníka přihlásil, není pro posouzení této věci významná, protože se týká výhradně dlužníka, nikoli žalobkyně. Skutečnost, že dlužník je jediným společníkem žalobkyně, je pro toto posouzení právně bezvýznamná.

28. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VI.

Náklady řízení

29. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 8. ledna 2020

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu