



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **Omnigon, s.r.o.**, IČO 02398231, se sídlem Na Fialce 16, 251 01 Říčany, *zast. Mgr. Pavlem Bartoněm, advokátem se sídlem v Praze, Chodská 1382/22*

žalovaný: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2017 č. j. 35983/17/5100-31461-709097

takto:

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí

1. Žalobou napadeným rozhodnutím Odvolací finanční ředitelství (dále též žalovaný) zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 22.2.2017, čj. 70327/17/2406-70462-404908, kterým byl žalobce vyzván podle § 171 odst. 1 daňového řádu a podle § 41 odst. 2 zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí společnost OMNIGON s.r.o., aby zaplatil nejpozději do 15 dnů ode dne nabytí právní moci uvedené výzvy na účet správce daně částku 569 068 Kč. Uhrazení částky bylo požadováno správcem daně z titulu zákonného ručení této společnosti za daň z nabytí nemovitých věcí ve vztahu k poplatníkovi J. H., bytem T. 856 v K., který byl daňovým subjektem a též daňovým dlužníkem.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

II. Žaloba

2. Žalobce v rámci rekapitulace skutkového stavu uváděl, že dne 28.2.2017 obdržel výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, jejíž s přílohou byla kopie platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o daňové povinnosti J.H., daňového poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí. Daňová povinnost se vztahovala k převodu nemovitých věcí v katastrálním území x na základě kupní smlouvy ze dne 2.5.2016, jejím předmětem byl kromě jiného též pozemek parc. č. x - dobývací prostor a další nemovitosti, u nichž byla mezi žalobcem a daňovým dlužníkem jako prodávajícím sjednána kupní cena na částku 12 000 000 Kč.
3. Právní účinky vkladu vlastnického práva nastaly 2.5.2014 a daňový dlužník, byť opožděně, podal daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, jehož přílohou učinil znalecký posudek, kterým byla u převáděných nemovitostí určena cena zjištěná ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Správce daně následně s daňovým dlužníkem vedl řízení o odstranění pochybností, neboť v předloženém znaleckém posudku byly zjištěny nedostatky. Finanční úřad vyhotovil kontrolní posudek, kterým došlo k přepočtu zjištěné ceny ze znaleckého posudku daňového dlužníka na částku 34 968 880 Kč. Nabývací hodnota tak podle názoru finančního úřadu nečinila částku 12 000 000, nýbrž částku odpovídající 70% zjištěné ceny, což je částka 26 226 660 Kč. Po odstranění pochybností o ceně nemovitostí byla tak daňovému dlužníku stanovena daňová povinnost ve výši 4% z částky 26 226 660 Kč, tj. v částce 1 049 068 Kč. Vzhledem k tomu, že daňový dlužník odvedl daň z nabytí pouze v částce 480 000 Kč, byl nedoplatek na dani stanoven v částce 569 068 Kč. K uhrazení tohoto daňového nedoplatku byl poté žalobce jako ručitel vyzván obdrženou výzvou finančního úřadu.
4. Žalobce tvrdil, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. Výzva k zaplacení nedoplatku na dani nebyla dostatečně odůvodněna a nebylo ani zdůvodněno naplnění zákonných požadavků k její oprávněnosti. Výzva neobsahovala konkrétní kroky, které správní orgán učinil za účelem vymožení částky po daňovém subjektu. Podle žalobce nepostačuje, pokud jsou uvedené okolnosti obsaženy v kopii platebního výměru, který směřuje proti povinnému daňovému subjektu.
5. Žalobce dále tvrdil, že řízení před žalovaným je zatíženo vadou, neboť žalobci nebylo umožněno seznámit se s výsledky doplněného dokazování. Žalovaný musel do spisu v průběhu odvolacího řízení doplnit zjištění o tom, že daňový nedoplatek byl předán vymáhajícímu oddělení, avšak s tímto žalobce neseznámil.
6. Žalobce dále tvrdil, že nebyly splněny zákonné podmínky pro ručení žalobce, v předmětné výzvě správce daně nebylo uvedeno, kdy byla původní výzva doručena primárnímu dlužníkovi a nelze tím přezkoumat, zda byl daňový subjekt bezvysledně upomenut za svoji povinnost.
7. V předmětné výzvě není ani uvedeno, zda byla splněna podmínka, že nedoplatek nebyl uhrazen ani při pokusu o vymáhání a ani není uvedeno, že daňový nedoplatek byl předán vymáhajícímu oddělení. O této skutečnosti byl žalobce vyrozuměn až v napadeném rozhodnutí žalovaného.
8. Žalobce jako ručitel si nemohl za uvedených okolností ověřit splnění podmínek pro zaslání výzvy, neboť v rámci nahlížení do spisu byl seznámen pouze s výsledky o odstranění

pochybností a byl seznámen s platebním výměrem, kterým byla daňovému subjektu stanovena daňová povinnost.

9. Žalobce dále tvrdil, že vyhláška Ministerstva financí č. 441/2013 Sb., ve znění účinném od 1.1.2014 do 30.9.2014, je nezákonná. Znění vyhlášky muselo být v tomto období chybné a proto by ji ani soud neměl aplikovat. Žalobce poukázal na znění oceňovací vyhlášky v období do 31.12.2013 a ve znění od 1.10.2014, kdy ceny za m² jsou řádově nižší, než v období od 1.1. do 30.9.2014. Ceny byly stanoveny tak, že v období od 1.1.2011 do 31.12.2012 činila cena za 1m² 43,38 Kč, od 1.1.2013 do 31.12.2013 činila 53,30 Kč a od 1.1.2004 do 30.9.2014 činila 404,35 Kč a následně od 1.10.2014 do 31.12.2016 byla snížena na 165 Kč za m².
10. Žalobce tvrdil, že stanovená daň byla protiústavní. Pokud by daň měla být stanovena na základě takto vysoké ceny, měla být tato povinnost stanovena právním předpisem vyšší právní síly, tj. zákonem a nikoliv vyhláškou. Opačný názor je v rozporu s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Žalobce tvrdil, že je tím diskriminován oproti subjektům, kteří realizovali prodej v jiném časovém období, tzn. v době jiného znění oceňovací vyhlášky. Žalobce je tak fakticky za daň z nabytí nemovitých věcí povinen zaplatit nikoliv 4% z kupní ceny, ale 8%, neboť oproti sjednané kupní ceně 12 000 000 Kč byla zjištěna cena ve výši 26 000 000 Kč.
11. Žalobce navrhl, aby na základě uvedených tvrzení o procesních vadách a tvrzené nezákonnosti rozhodnutí žalovaného bylo soudem zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě.

12. Žalovaný v písemném vyjádření uváděl, že předmětem sporu je zákonnost vydání ručitelské výzvy, přičemž žalobce napadá i vlastní způsob a zákonnost stanovení daně z nabytí nemovitých věcí, za kterou ručí.
13. K tvrzení žalobce o nepřezkoumatelnosti ručitelské výzvy pro neodůvodnění naplnění podmínek zákonného ručení ručitelem, žalovaný uváděl, že v odvolacím řízení přezkoumal, zda v posuzovaném případě došlo k naplnění všech podmínek k vydání ručitelské výzvy, a to na základě skutečností zjištěných z obsahu správního spisu, tak jak mu jej předložil správce daně a posoudil rovněž obsah ručitelské výzvy. Žalovaný pak dospěl k závěru, že v posuzovaném případě k naplnění podmínek k zaslání ručitelské výzvy došlo (viz bod [29 až 33] žalobou napadeného rozhodnutí). Pokud se týče námitky nepřezkoumatelnosti ručitelské výzvy, žalovaný zjistil, že v jejím odůvodnění jsou uvedena příslušná ustanovení týkající se zákonné povinnosti ručení, číslo jednacích vyrozumění, kterým byl daňový subjekt bezvýsledně upomenut o existenci nedoplatku a sdělení, že nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu. Žalobci byla současně s ručitelskou výzvou doručena kopie platebního výměru, kterým byla daňovému subjektu stanovena daň z nabytí nemovitých věcí (viz bod [5]). Ze znění ust. § 171 a § 172 daňového řádu vztahujících se k ručení, však nevyplývá zákonná povinnost správce daně rozepisovat jednotlivé úkony vedené správcem daně ve vymáhacím řízení při vymáhání daňového nedoplatku. Odůvodnění ručitelské výzvy tak obsahuje všechny náležitosti vymezené v ust. § 102 daňového řádu a tato tak byla vydána v souladu s právními předpisy, když podrobnosti o tom, kdy bylo daňovému subjektu doručeno vyrozumění o výši nedoplatku, kterým byl daňový subjekt bezvýsledně upomenut, a jaké jednotlivé úkony správce daně činil v rámci marného vymáhání nedoplatku, jsou obsahem spisu. Konstatování v odůvodnění ručitelské výzvy, že daňový subjekt byl vyrozuměn o výši Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nedoplatku vyrozuměním příslušného č. j. a že nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, podpořené obsahem spisu, pak je pro přezkoumání ručitelské výzvy dostačující a v žádném případě nečiní ručitelskou výzvu nepřezkoumatelnou, jak mylně podsouvá žalobce. Z uvedeného tedy vyplývá, že ani nemohlo dojít k přezkoumání, resp. potvrzení nepřezkoumatelné ručitelské výzvy, což v rámci tohoto žalobního bodu žalobce jako vadu odvolacího řízení namítá.

14. Žalovaný se vyjádřil i k tvrzení žalobce, že odvolací řízení je zatíženo vadou spočívající v neprovádění doplnění dokazování, s jehož výsledky nebyl žalobce seznámen. Žalobce podle žalovaného dovozoval, že žalovaný prováděl, či musel provádět doplnění dokazování v odvolacím řízení, s nímž žalobce neseznámil a tuto svou domněnku zakládal na přesvědčení, že v ručitelské výzvě absentovalo podrobné zdůvodnění jednotlivých kroků marného vymáhání daně po daňovém subjektu a že proto muselo být vedeno dokazování. K tomuto žalobnímu tvrzení žalovaný uváděl, že v posuzovaném případě správce daně plně v souladu se zákonem v ručitelské výzvě konstatoval, že daňový subjekt byl o úhradu nedoplatku bezvýsledně upomenut a že nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, aniž jednotlivé kroky vymáhání podrobně rozepisoval. Doručení vyrozumění, kterým byl daňový subjekt bezvýsledně upomenut, a jednotlivé kroky učiněné v rámci neúspěšného vymáhání daňového nedoplatku na něm jsou součástí správního spisu správce daně. Žalovaný pak nemusel činit žádné doplnění dokazování, neboť závěr, že vymáhání po daňovém subjektu bylo marné, plně dokládají podklady ve správním spise správce daně a žalobce byl s okolností, že nedoplatek nebyl ve vymáhání po daňovém subjektu uhrazen, obeznámen již v zaslané ručitelské výzvě. Odvolací orgán doplňuje, či nařizuje doplnění dokazování podle ust. § 115 odst. 1 daňového řádu v situaci, kdy shledá vady prvostupňového řízení či rozhodnutí, k čemuž však v posuzovaném případě nedošlo, neboť obsah správního spisu plně odpovídal závěrům správce daně učiněným v ručitelské výzvě. Ze stejného důvodu tedy nemohlo být v posuzovaném případě aplikováno ani ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť nebylo s čím žalobce seznamovat, když z okolností, že nedoplatek nebyl ve vymáhání po daňovém subjektu uhrazen, již byl seznámen v ručitelské výzvě. Současně ani nedošlo k situaci, kdy by žalovaný, jako odvolací orgán, dospěl na základě obsahu spisu k jinému právnímu názoru, než prvostupňový správce daně, a změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch žalobce. Nedošlo proto ani k jakýmkoli zkrácením práv účastníka daňového řízení na straně žalobce.
15. K tvrzení žalobce, že v daném případě nedošlo k naplnění podmínek zákonného ručení, žalovaný uváděl, že z ručitelské výzvy jasně vyplývá, že daňový subjekt byl vyrozuměn o výši daňového nedoplatku písemností označenou „Vyrozumění o výši nedoplatku c. j. 812756/16/2406-70462-404908“. Tím, že je v ručitelské výzvě výslovně uvedeno číslo jednací uvedeného vyrozumění, je vyrozumění dostatečně identifikováno a individualizováno. Z obsahu spisu pak odvolací orgán ověřil, že toto vyrozumění bylo správcem daně skutečně vydáno a že bylo podle ust. § 47 odst. 1 daňového řádu doručeno zmocněnci daňového subjektu JUDr. Š.H. dne 23. 9. 2016 a rovněž dne 22. 9. 2016 bylo doručeno daňovému subjektu. Naplnění podmínky bezvýsledného upomenutí daňového subjektu o úhradu nedoplatku tedy bylo ověřeno z obsahu ručitelské výzvy a obsahu spisu. Žalobce dále zpochybňuje podmínku, že nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, kdy žalobce poukazuje na údajně mechanické postupování správce daně při zjišťování majetku daňového subjektu a argumentuje tím, že daňový subjekt disponoval pohledávkou, konkrétně pohledávkou za žalobcem ve výši 6 000 000 Kč z titulu sjednané

odložené splatnosti části kupní ceny v uvedené výši podle kupní smlouvy (uzavřené mezi daňovým subjektem, jako prodávajícím, a žalobcem, jako kupujícím), s odloženou splatností v délce 36 měsíců od uzavření kupní smlouvy. Žalovaný se proti uvedenému tvrzení kategoricky ohradil. Z obsahu spisu i žalobou napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že správce daně v rámci vymáhání vzal v úvahu i sjednanou splatnost kupní ceny. Konkrétně správce daně na základě kupní smlouvy (článek III Kupní cena, kdy „první část kupní ceny ve výši 6 000 000 Kč bude uhrazena prostřednictvím advokátní úschovy u Mgr. P.B.“) vydal dne 29. 9. 2016 exekuční příkaz na přikázání jiné peněžité pohledávky č. j. 837386/16/2401-80541-404870, kde poddlužníkem je ručitel, tedy žalobce, a č. j. 837211/16/2401-80541-404870, kde je poddlužníkem Mgr. P.B.. Na základě sdělení poddlužníka Mgr. P.B. ze dne 10. 10. 2016, zaevidovaného pod č. j. 868714/16, byl exekuční příkaz č. j. 837211/16/2401-80541-404870 zastaven, neboť v době vydání exekučního příkazu již byla pohledávka vypořádána a neexistovala. Podáním evidovaným pod č. j. 979792/16 poddlužník, tj. žalobce, sdělil, že dne 4. 10. 2016 uplatnil na prodávajícím (tj. na daňovém subjektu) slevu z kupní ceny a nemá tedy vůči prodávajícímu závazek. Z uvedeného vyplývá, že žalobní námitka je nedůvodná a žalovaným je vnesena toliko účelové.

16. K tvrzení žalobce, že jako ručitel nemohl ověřit podmínky k zaslání ručitelské výzvy a nemohl si tak ověřit, zda došlo k naplnění podmínek zákonného ručení ručitelem, neboť byl seznámen pouze s výsledky řízení o odstranění pochybností a byl seznámen s platebním výměrem, kterým byla daň daňovému subjektu stanovena, žalovaný uváděl, že až teprve nyní žalobce napadá rozsah, ve kterém mu bylo umožněno nahlížet do spisu, a tedy se touto okolností nemohl zabývat v odvolacím řízení. Avšak i přesto žalovaný uvádí, že v posuzovaném případě byl správcem daně veden jeden správní spis ve věci stanovení daně z nemovitých věcí daňovému subjektu a jejího vymáhání po daňovém subjektu. V rámci uvedeného spisu jsou pak vedeny i listiny týkající se ručení žalobce. Podle obsahu spisu žalobce požádal o nahlížení do tohoto spisu, tj. spisu ohledně nedoplatku, za který ručí, týkajícího se daňového řízení na dani z nabytí nemovitých věcí v souvislosti s kupní smlouvou. Žalobci bylo umožněno nahlédnutí do veřejné části spisového materiálu a v souladu s ust. § 63, § 66 a § 67 daňového řádu byl o nahlížení do spisu správcem daně sepsán úřední záznam c. j. 222788/17/2401-70462-404908.
17. Žalobci rovněž byla vydána kopie úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností c. j. 565463/16/2406-70462-404908, vč. příloh. Zpřístupněné listiny se týkají primárně nalézacího řízení o stanovení daně. Ohledně uvedeného postupu žalobce nevyslovil v době nahlížení do spisu žádné pochybnosti a ani v rámci odvolacího řízení námitku rozsahu nahlížení do spisu nevznnesl. Chtěl-li žalobce ověřit okolnosti týkající se vymáhání, měl tento požadavek správci daně sdělit, případně nebyl-li spokojen s rozsahem umožnění nahlížení do spisu, mohl žalobce uplatnit procesní postup ochrany podle daňového řádu např. podáním stížnosti, což však neučinil. Není tak v silách správce daně, či žalovaného, v rámci odvolacího řízení nahrazovat procesní aktivitu žalobce a domýšlet za žalobce, s jakými postupy či nedostatky řízení není spokojen a které postupy či závěry mají být napraveny či prošetřeny. Žalovaný rovněž obecně podotýká, že vzhledem k tomu, že se v posuzovaném případě jedná o spis, kde podstatné věci jsou založeny i ve vyhledávací části spisu, která není určena k nahlížení, nemůže se žalobce seznámit se všemi listinami, které jsou v daňovém spisu založeny. V takovém případě ve fázi odvolacího řízení odvolací orgán (tj. žalovaný) supluje procesní aktivitu žalobce, a to tak, že přezkoumává existenci a relevanci skutkových podkladů ve vztahu tomu, zda byly

podmínky zákonného ručení a vydání ručitelské výzvy naplněny, a to na základě všech listin ve spise. V posuzovaném případě pak žalovaný uzavřel, že tyto podmínky splněny byly. Nadto tím, že žalobce podal uvedenou žalobu, ve fázi řízení o žalobě svou procesní aktivitu ve vztahu k listinám, s nimiž se nemůže seznámit, nahrazuje soud tak, že přezkoumává existenci a relevanci skutkových podkladů ve vztahu k tomu, zda byly podmínky zákonného ručení a vydání ručitelské výzvy naplněny a přezkoumává rovněž všechny listiny. Žalovaný tedy uzavírá, že správce daně v případě nahlížení do spisu postupoval v souladu se zákonem.

18. Žalovaný se dále vyjadřoval k tvrzení žalobce o nesprávnosti stanovené daně z důvodu nezákonnosti oceňovací vyhlášky a uváděl, že správce daně k vyměření daně z nabytí nemovitých věcí na základě kontrolního znaleckého posudku, resp. k jeho vypracování přistoupil proto, že daňovým subjektem předložený znalecký posudek trpěl podstatnými vadami a nesrovnalostmi, o nichž byl daňový subjekt informován výzvou k odstranění pochybností a následnými výzvami k prokázání skutečností, avšak ani daňovým subjektem předložené dodatky č. 1 a č. 2 znaleckého posudku uvedené nedostatky nezhojily. Nadto daňový subjekt ani nedoložil do dne 24. 8. 2015 podrobné vyjádření k prokázání skutečností, jak přislíbil na osobním jednání se správcem daně dne 19. 8. 2015. V rámci odvolacího řízení byl kontrolní posudek přezkoumán a žalovaný dospěl k závěru, že je vypracován podle zákona o oceňování majetku a jeho prováděcího předpisu, oceňovací vyhlášky, ve znění platném a účinném pro rozhodný okamžik, tj. podle právního předpisu platného ke dni právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí, tedy ke dni 2. 5. 2014, a že při jeho vypracování postupoval správce daně v souladu se zákonem o oceňování majetku a podzákonnými předpisy, tj. oceňovací vyhláškou. Pro úplnost žalovaný připomíná, že přezkoumal také znalecký posudek předložený daňovým subjektem ve znění předložených dodatků a dospěl k závěru, že vykazuje příliš nesrovnalostí a chybných posouzení neodpovídajících postupům určených oceňovací vyhláškou na to, aby mohl být použit jako podklad pro stanovení daně z nabytí nemovitých věcí. K rozdílu ceny zjištěné podle zvláštního právního předpisu, stanovené správcem daně v kontrolním znaleckém posudku a znalcem ve znaleckém posudku předloženém daňovým subjektem, se žalovaný jednoznačně vyjádřil v bodě [41] žalobou napadeného rozhodnutí. Pokud se týká žalobcem tvrzené nesprávnosti kontrolního znaleckého posudku s poukazem na žalobcem citovanou judikaturu, kdy z jazykového spojení „dosažený a dosažitelný finanční výnos“ užitého v judikatuře dovozují žalobce nezákonnost oceňovací vyhlášky, pak k tomu žalovaný uvádí, že tato je citována nepřipadně. Jak v případě nálezu Ústavního soudu č. j. IV. ÚS 500/01 ze dne 3. 4. 2003, tak v případě rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 76/2004 – 59 ze dne 12. 1. 2005, byla základem sporu otázka užití oceňovací metody (zda vzhledem k okolnostem případu užít kombinaci nákladového a výnosového způsobu ocenění stavby podle ust. § 21 odst. 1 oceňovací vyhlášky, či nikoli) vzhledem k tomu, že příslušná nemovitá věc byla pronajata, avšak nájemní vztah zanikl konfusí, neboť nájemce byl současně kupujícím příslušné nemovité věci. Avšak posuzovaný případ je zcela jiný. Žalobce v posuzovaném případě namítá nesprávné ocenění pozemku, kdy důvodem odlišné ceny zjištěné kontrolním znaleckým posudkem oproti ceně zjištěné znalcem v posudku předloženém daňovým subjektem bylo použití nesprávného vzorce výpočtu zjištěné ceny při ocenění k rozhodnému okamžiku. Obecně pak žalovaný konstatuje, že v kontrolním znaleckém posudku (vzhledem k tomu, že dohodnutá cena byla nižší než cena zjištěná), bylo ocenění nemovitých věcí vztahováno ke konkrétním převáděným nemovitým věcem, které byly ve vlastnictví toho, kdo je poplatníkem daně (převodce), a byl i při tomto ohodnocení nemovitých věcí vzat v úvahu právní stav nemovitých věcí u převodce, Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nikoli u nabyvatele. Tj. byly akceptovány obecné parametry způsobu ocenění vyslovené v žalobcem citované judikatuře. Nadto z obsahu spisu vyplývá, že žalobce správci daně původně avizoval, že předloží revizní znalecký posudek, avšak revizní znalecký posudek nebyl dodán v žalobcem uvedené 60 denní lhůtě, která uplynula dne 29. 5. 2017. Dne 31. 5. 2017 proběhl telefonický hovor mezi správcem daně a jednatelem žalobce, o kterém byl sepsán úřední záznam c. j. 650318/17/2401-70461-404908. Jednatel žalobce správci daně sdělil, že revizní znalecký posudek předkládat nebude, neboť podle názoru jím vybraného znalce by nedošlo k významné změně zjištěné ceny. Do daňového řízení přislíbil dodat alespoň vyjádření znalce, které však ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí dodáno nebylo. Vzhledem k této nečinnosti se žalobce vzdal možnosti podpořit svůj nesouhlas s kontrolním posudkem znalce J.H. vlastním znaleckým posudkem, či jiným dokumentem. Žalovaný, resp. správce daně tak postupoval v souladu se zákonem, když stanovil daň z nabytí nemovitých věcí ve výši a způsobem, jak vyplývá z obsahu spisu a žalobou napadeného rozhodnutí (viz body [38 až 46] žalobou napadeného rozhodnutí). Proto nemohlo ani dojít k zásahu do vlastnických práv žalobce ve smyslu cl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod.

19. K tvrzení žalobce, že stanovená daň je protiústavní, žalovaný uváděl, že v posuzovaném případě byla daň stanovena v souladu se zákonným opatřením ze základu daně, kterým byla nabývací hodnota, a to srovnávací daňová hodnota, pro jejíž určení daňový subjekt zvolil zjištěnou cenu. Zjištěná cena byla v souladu se zákonným zmocněným obsaženým v § 16 citovaného zákonného opatření a byla určena podle zákona oceňování majetku na základě zákonného zmocnění obsaženého právě v zákoně o oceňování majetku a byla určena podle oceňovací vyhlášky určené k provedení tohoto zákona, což byl postup v souladu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod
20. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem.

21. Krajský soud při přezkoumávání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými byly výroky rozhodnutí řádně napadeny (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).
22. Podle § 171 odst. 1 daňového řádu 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.
23. Výzva správce daně k zaplacení nedoplatku ručitelem v přezkoumávaném případě odkazuje na ustanovení § 41 odst. 2 zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, na jehož základě žalobci byla uložena zákonná povinnost ručení za nedoplatky, které ve lhůtě jejich splatnosti nebyly poplatníkem J.H. uhrazeny a u kterého byl ke dni 27.1.2017 vykázán nedoplatek na dani z nabytí nemovitých věcí ve výši 569 068 Kč. Výzva k zaplacení nedoplatku ručitelem obsahuje zákonné náležitosti stanovené v ust. § 102 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. V rámci odůvodnění této výzvy byl žalobce informován o tom, že daňový subjekt byl o výši nedoplatku vyrozuměn a že nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu. Výzva k zaplacení nedoplatku ručitelem je ve své podstatě rozhodnutím, kterým se aktivuje procesní postavení ručitele, ve kterém je výše daně toliko deklarována, neboť již byla vyměřena

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

platebním výměrem a tímto rozhodnutím je ručitel vyzýván k úhradě předmětného daňového nedoplatku. Informaci o výši daně, ke které se zakládáný ručitelský závazek váže, poskytuje kopie rozhodnutí, kterým byla daňovému subjektu daň z nabytí nemovitých věcí stanovena. Tyto náležitosti předmětná výzva k zaplacení nedoplatku ručitelem vykazuje, a proto nenese znaky nepřezkoumatelnosti. Není zákonným požadavkem, aby správce daně v odůvodnění výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem specifikoval veškeré úkony, které správce daně učinil v předchozím období při marném vymáhání nedoplatku daňového subjektu. Tvrzení žalobce o nepřezkoumatelnosti výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem je nedůvodné.

24. Žalobce vytýkal žalovanému vadu řízení spočívající v tom, že žalobci nebylo umožněno seznámit se s výsledky doplněného dokazování. Toto žalobní tvrzení vychází rovněž z předchozího tvrzení žalobce o neúplnosti odůvodnění napadené výzvy, které neobsahovalo zdůvodnění jednotlivých kroků marného vymáhání daně po daňovém subjektu. Z této skutečnosti žalobce dovozoval, že žalovaný musel před vydáním vlastního rozhodnutí dokazování dále doplnit. Obsah správního spisu však dokládá, že žalovaný před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí dokazování neprováděl a vycházel z podkladů, které měl k dispozici správce daně. Za této situace součástí správního spisu nebyly žádné nové podklady, které by žalovaný shromáždil v rámci dokazování prováděného v odvolacím řízení, a proto před žalovaným nevystala ani povinnost seznámit před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele tj. žalobce, se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Postup žalovaného proto nevykazuje vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.
25. V rámci tvrzení žalobce, že v jeho případě nebyly splněny zákonné podmínky pro vznik ručení, žalobce uváděl, že ve výzvě správce daně k zaplacení nedoplatku ručitelem není uvedeno, kdy byla původní výzva doručena primárnímu dlužníkovi, tedy daňovému subjektu, čímž nelze přezkoumat, zda byl daňový subjekt bezvýsledně upomenut na svou povinnost. Při posuzování tohoto žalobního tvrzení soud vycházel z obsahu správního spisu, ze kterého je patrné, že Finanční úřad pro Karlovarský kraj dne 19.9.2016 listinou čj. 812756/16/2406-70462-404908 vyrozuměl daňový subjekt J.H. o výši nedoplatku evidovaného na osobním daňovém účtu u daně z nabytí nemovitých věcí ke dni 16.9.2016, když nedoplatek na dani vyplýval z daňové povinnosti daňového subjektu podle kupní smlouvy čj. k.ú.V-3527/2014-403 ve výši 569 068 Kč. Toto vyrozumění o výše nedoplatku bylo doručeno zmocněnci daňového subjektu JUDr. Š.H., advokátce v Kadani, T. G. Masaryka 856. Současně toto vyrozumění bylo doručováno i daňovému subjektu. Tento postup správce daně bezvýsledné upomenutí daňového subjektu o úhradu nedoplatku dokládá. V rámci tohoto žalobního tvrzení žalobce dále vytýkal, že ve výzvě k zaplacení nedoplatku ručitelem není uvedeno, zda vůbec byla splněna podmínka, že nedoplatek nebyl uhrazen ani při pokusu o vymáhání a o této skutečnosti měl být žalobce vyrozuměn až v rozhodnutí žalovaného.
26. Při posuzování tohoto žalobního tvrzení soud vycházel z obsahu správního spisu i z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Z obsahu kupní smlouvy o prodeji předmětných nemovitostí ze dne 2.5.2014 uzavřené mezi J.H. jako prodávajícím a společností Omnigon s.r.o. ujednání o kupní ceně v čl. III. uvádí, že první část kupní ceny ve výši 6 000 000 Kč bude uhrazena prostřednictvím advokátní úschovy u Mgr. P.B. Dne 29.9.2016 Finanční úřad pro Karlovarský kraj vydal exekuční příkaz na přikázání jiné peněžité pohledávky, kdy poddlužníkem se stal ručitel společnost Omnigon s.r.o. a poddlužníkem se stal Mgr. P.B.. Na základě sdělení Mgr. P.B. Finanční úřad pro Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Karlovarský kraj dne 18.10.2016 vydal rozhodnutí o zastavení daňové exekuce čj. 869747/16/2401-80541-404870, kterým daňová exekuce příkázáním jiné pohledávky nařízená exekučním příkazem z 29.9.2016 byla zcela zastavena, neboť poddlužník sdělil, že pohledávka, která měla být postižena exekučním příkazem na příkázání jiné peněžité pohledávky, již v době jeho vydání neexistovala, neboť již došlo k ukončení a vypořádání předmětné úschovy. Samotný žalobce Finančnímu úřadu pro Karlovarský kraj sdělil, že dne 4.10.2016 uplatnil na daňovém subjektu slevu z kupní ceny a že nemá vůči prodávajícímu závazek. Obsah těchto listin dokumentujících postup Finančního úřadu pro Karlovarský kraj dokládá nedůvodnost tvrzení žalobce o nesplnění zákonných podmínek pro ručení z tvrzených důvodů.

27. Žalobce dále tvrdil, že jako ručitel nemohl ověřit splnění podmínek pro zaslání výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem. Tvrdil, že v rámci nahlížení do spisu byl seznámen pouze s výsledky řízení o odstranění pochybností a s platebním výměrem, kterým byla daňovému subjektu daň stanovena. Při posouzení důvodnosti tohoto tvrzení vycházel soud z obsahu správního spisu, který kromě jiného dokládá, že Finanční úřad pro Karlovarský kraj, dne 16.3.2017 pořídil úřední záznam, podle kterého dne 16.3.2017 se dostavil ke správci daně jednatel společnosti Omnigon s.r.o. ve věci nahlížení do spisu daně z nabytí nemovitých věcí na základě výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ze dne 22.2.2017 za dlužníka J.H.. Na podkladě § 172 odst. 2 daňového řádu v souladu s § 171 odst. 1 daňového řádu ručitel je oprávněn nahlížet do spisu ohledně nedoplatku, za který ručí v rozsahu nezbytném pro uplatnění oprávněného prostředku podáním podnětu k použití dozorčího prostředku nebo podnětu k prominutí daně. Ručiteli, tedy žalobci, byl k nahlédnutí poskytnut spisový materiál daně z nabytí nemovitých věcí, v rozsahu spisu NN-116/14, a to jeho veřejné části. Žalobci, jako ručiteli, byla rovněž dne 16.3.2016 předána kopie úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybnosti, včetně přílohy. Obsah správního spisu neobsahuje listiny, které by dokumentovaly, že žalobce vznesl další požadavek na seznámení se s další částí řízení týkajícího se vymáhání daňového nedoplatku od daňového dlužníka. V rozsahu požadavku žalobce ze strany správce daně byl žalobce seznámen s obsahem listin shromážděných v rámci nalézacího řízení o stanovení daně a byl rovněž seznámen s výsledkem odstranění pochybností i s následně vydaným platebním výměrem daňovému dlužníku. Proto tvrzení o nemožnosti žalobce ověřit si splnění podmínek pro zaslání předmětné výzvy není důvodné.
28. Žalobce dále namítal nezákonnost vyhlášky Ministerstva financí č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku, ve znění účinném od 1.1.2014 do 30.9.2014. Tvrdil, že znění vyhlášky muselo být v tomto období chybné a proto by jí soud neměl aplikovat. V této souvislosti žalobce poukázal na řádově nižší ceny pozemku za 1m² v období před 1.1.2014 a v období od 1.10.2014.
29. Při posuzování důvodnosti tohoto tvrzení soud vycházel ze zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, který ve svém ustanovení § 33 odst. 1 zmocňuje ministerstvo financí ke stanovení postupů určení zjištěné ceny vyhláškou.
30. Vyhláška ministerstva financí č. 441/2013 Sb., jako oceňovací vyhláška, nabyla účinnosti dne 1.1.2014 a nahradila předchozí oceňovací vyhlášku Ministerstva financí č. 387/2011 Sb., která změnila původní oceňovací vyhlášku č. 3/2008 Sb. Oceňovací vyhláška č. 441/2013 Sb. byla účinná od 1.1.2014 do 30.9.2014 a od 1.10.2014 byla změněna tzv. aktualizací novelou a tato vyhláška byla zveřejněna ve sbírce zákonů pod. č. 199/2014 Sb. Účelem této aktualizací novely bylo dosažení cíle přiblížit zjišťované ceny nemovitých věcí cenám sjednaným. Legislativní změny v oblasti oceňování majetku od 1.1.2014 se Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

promítly též do změn u daně z převodu nemovitostí nastalých po 1.1.2014. Sazba daně z převodu nemovitostí od 1.1.2014. nově upravená jako daň z nabytí nemovitých věcí, se nezměnila a zůstala stanovena ve výši 4% ze základu daně. Změnil se způsob stanovení základu daně, který počal vycházet z tzv. nabývací hodnoty. U většiny kupních smluv se tato nabývací hodnota stanovila porovnáním sjednané kupní ceny a srovnávací daňové hodnoty. Vyšší z nich byla nabývací hodnotou, od které se odvíjel základ daně, a vypočítávala se daň z nabytí nemovitých věcí. Tyto legislativní změny se dotkly výše cen nemovitostí a promítly se i do metodiky stanovení daně z nabytí nemovitých věcí. Od 1.1.2014 poplatník této daně si mohl zvolit, že srovnávací cena bude odvozena od zjištěné ceny podle znaleckého posudku a k daňovému přiznání pak poplatník byl povinen doložit znalecký posudek. V daňovém přiznání pak vypočetl srovnávací daňovou hodnotu ve výši 75% zjištěné ceny, která se porovnávala s cenou sjednanou. Srovnávací daňová hodnota pak byla nabývací hodnotou v případě, byla-li vyšší než cena sjednaná a v ostatních případech se základ daně stanovil s ceny sjednané. Oceňovací vyhláška č. 441/2013 Sb., ve znění účinném od 1.1.2014 do 30.9.2014 obsahující metodiku ocenění nemovitostí, byla přijata v mezích zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a v tomto rámci také Ministerstvo financí stanovilo postupy pro určení zjištěné ceny touto oceňovací vyhláškou. Námitka žalobce, že vyhl. č. 441/2013 Sb., ve znění účinném od 1.1.2014 do 30.9.2014 je nezákonná, nebyla proto soudem shledána důvodnou.

31. Legislativně stanovený postup určení zjištěné ceny na podkladě předmětné oceňovací vyhlášky se promítl do výše daně z nabytých nemovitostí. V projednávaném případě poplatník J.H. jako prodávající si zvolil, že srovnávací cena bude odvozena od zjištěné ceny, kterou dokládal předloženým znaleckým posudkem č. 1530-93/2014 zpracovaným dne 13.11.2004 znalcem Ing. V.W.. Finanční úřad pro Karlovarský kraj pojal pochybnosti o správnosti a průkaznosti tohoto znaleckého posudku, neboť znalec provedl ocenění nemovitých věcí k datu 2.5.2014, podle vyhlášky č. 441/2013 Sb., ve znění vyhl. č. 199/2014 Sb., jejíž účinnost nastala až 1.10.2014. Právní účinky vkladu na podkladě předmětné kupní smlouvy vznikly již 2.5.2014, tzn. za účinnosti vyhl. č. 441/2013 Sb. Finanční úřad pro Karlovarský kraj pojal i další pochybnosti o správnosti ocenění předmětných nemovitostí, neboť znalec použil chybný výpočet indexu polohy oceňovaných staveb, u ocenění budovy č.p. x na pozemku p.č. st. x znalec uvedl v části ocenění nákladovým způsobem budovu typu F administrativní, v části ocenění výnosovým způsobem uvedl tuto nemovitost jako budovu pro výrobu, čímž nebylo zřejmé, jaký skutečný účel budova č.p. x má, když u stejné budovy není možné provést její rozdílné zařazení pro nákladové a výnosové ocenění. Dále pochybnosti se týkaly výpočtu ocenění budovy č.p. x výnosovým způsobem, kdy u stavebního pozemku, na kterém se budova č.p. x nachází, uvedl výměru 842 m², když pozemek p.č. st. x se stavbou č.p. x vykazuje výměru 301 m². Stejně nesrovnalosti byly vykázány u budovy na pozemku p.č. st. x a zděného skladu, který nebylo možno identifikovat, protože znalec neuvedl číslo parcely, které je součástí. Pochybnosti se týkaly i oceňování trvalých porostů, které se na oceňovaných pozemcích evidentně nacházející a jejich ocenění v posudku zcela chybí. Po zpracování dodatku znaleckého posudku znalec Ing. V.W. se dopustil dalších nesprávností a chybně používal koeficienty O₅ O₆, týkající se dopravní obslužnosti obce Strážné nad Ohří a občanské vybavenosti. V důsledku neodstranění pochybností o správnosti a průkaznosti předloženého znaleckého posudku správce daně opakovaně vyzval poplatníka k odstranění pochybností v předkládaném znaleckém posudku, které však ani následně nebyly předloženy a nebyly objasněny ani při ústním jednání v rámci průběhu postupu k odstranění pochybností, které bylo zahájeno výzvou k odstranění pochybností. Tyto Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

vytčené pochybnosti o průkaznosti a správnosti znaleckého posudku předloženého daňovým subjektem byly také daňovému subjektu oznámeny a staly se důvodem, pro který správce daně přistoupil k přepočtu ceny zjištěné na základě podkladů, které měl k dispozici, neboť daňový subjekt již dále v rámci odstraňování pochybností nekonal. (Oznámení o přepočtu ceny zjištěné, zpracované Finančním úřadem pro Karlovarský kraj dne 18.3.2016 č. j. 172343/16/2401-70462-404908). Rozdíl ve výši ceny zjištěné znaleckým posudkem č. 1530-93/2014 zpracovaným dne 13.11.2004 znalcem Ing. V.W. a ceny zjištěné přepočtem správce daně není pouze důsledkem aplikace vyhlášky č. 441/2013 Sb. ve znění účinném do 30.9.2014, ale je též důsledkem odstranění věcných nesprávností, který znalecký posudkem č. 1530-93/2014 vykazoval.

32. Výše daně z nabytí nemovitých věcí tak byla v projednávaném případě stanovena ze základu daně, kterým se stala nabývací hodnota, a to srovnávací daňová hodnota, pro jejíž určení J.H., jako daňový subjekt, zvolil zjištěnou cenu. Zjištěná cena pak byla stanovena podle zákona o oceňování majetku a na základě zákonného zmocnění obsaženého v tomto zákoně na podkladě a s použitím metodiky oceňovací vyhlášky účinné v rozhodném období. Tento postup vycházející z platné legislativní úpravy nebyl v rozporu s ústavním pořádkem, neboť byl podložen zákonem o oceňování majetku č. 151/1997 Sb. a jeho zmocňovacím ustanovením § 33 odst. 1 tohoto zákona zmocňujícím ministerstvo financí ke stanovení postupů určení zjištěné ceny oceňovací vyhláškou. Samotná daň z nabytí nemovitých věcí pak byla stanovena v souladu se zákonným opatřením senátu č. 340/2013 o dani z nabytí nemovitých věcí ze základu daně, kterým se stala nabývací hodnota, a to srovnávací daňová hodnota, pro jejichž určení si daňový subjekt zvolil zjištěnou cenu. Zjištěná cena byla opět stanovena v souladu se zákonným zmocněním obsaženým v ust. § 16 cit. zákonného opatření a byla stanovena podle zákona o oceňování majetku a podle příslušné a v dotčeném období účinné oceňovací vyhlášky. Tento postup nenarušil princip rovnosti práv vyplývající z čl. 1 Listiny základních práv a svobod, tento postup stanovení daně nenese známky protiústavnosti, proto i tato žalobní výtky žalobce nebyla shledána důvodnou.
33. Soud předmětnou žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s.ř.s.
34. Rozhodnutí o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. a za situace, kdy žalovaný dosáhl procesního úspěchu, avšak náhradu nákladů řízení neuplatnil, soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu 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 30. 8. 2019

JUDr. Václav Roučka v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

