



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobkyně: **O. C. s. r. o., IČO 2X**
sídlem T. 841/1, O.
zastoupená advokátem Mgr. Markem Gocmanem
sídlem 28. října 219/438, Ostrava, Mariánské Hory

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2015, č. j. 39020/15/5100-31461-700796, o zaplacení daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí ručitelem

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 11. 2015, č. j. 39020/15/5100-31461-700796, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Marka Gocmana, advokáta se sídlem 28. října 219/438, Ostrava, Mariánské Hory.

Odůvodnění:

1. Finanční úřad v Olomouci (dále jen „správce daně“) vydal dne 25. 5. 2011 výzvu č. j. 232387/11/379941801331 k zaplacení daňového nedoplatku ve výši 697 122 Kč na dani z převodu nemovitostí žalobkyni, jakožto ručitelkou dle § 171 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), za daňového dlužníka N. S. CZ, s. r. o. Finanční ředitelství v Ostravě k odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 5. 11. 2012, č. j. 8031/12-1500-800278, výzvu správce daně změnilo tak, že vyzvalo žalobkyni k zaplacení daňového nedoplatku ve výši toliko 682 650 Kč, a to s odůvodněním, že v přezkumném řízení došlo ke změně platebního výměru, jímž byla daň daňovému subjektu vyměřena.
2. Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 4. 2015, č. j. 22 Af 1/2013-27 bylo rozhodnutí Finanční ředitelství v Ostravě zrušeno pro nepřezkoumatelnost a věc byla vrácena k dalšímu řízení Odvolacímu finančnímu ředitelství, na nějž s účinností od 1. 1. 2013 působnost Finančního ředitelství v Ostravě přešla podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
3. Dne 24. 11. 2015 vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí č. j. 39020/15/5100-31461-700796, jímž opětovně změnil rozhodnutí (výzvu) správce daně ze dne 25. 5. 2011 tak, že vyzval žalobkyni k zaplacení daňového nedoplatku z titulu ručení ve výši 682 650 Kč.
4. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonné lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. V žalobě namítala, že:
 - a) byla zkrácena na svém právu vyjádřit se k podkladům, na jejichž základě byla daňovému dlužníkovi vyměřena daň, nebyla vyzvána k vyjádření se ke způsobu zjištění daně, nebyla přizvána k provádění dokazování, byla zbavena možnosti navrhnout další důkazy a nebyla s výjimkou rozhodnutí informována o průběhu daňového řízení. Byla jí tak odepřena možnost jakkoli výši daně a tím i daňového nedoplatku, k jehož úhradě byla vyzvána, ovlivnit. Pouhá možnost podání odvolání proti výzvě je dle žalobkyně nedostatečná. Postup správních orgánů, které přiznávají ručiteli pouze pasivní postavení toho, kdo musí přijmout stav zanechaný daňovým dlužníkem, je nesprávný. Žalobkyně měla být seznámena se znaleckými posudky, které byly v posuzované věci klíčovými důkazy, a měla být přizvána k výsledku znaleců, neboť k odstranění některých nedostatků došlo právě při výsledku znaleců;
 - b) rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť z jeho odůvodnění nelze zjistit, proč je znalecký posudek předložený daňovým dlužníkem nesprávný, v odůvodnění chybí zjištění o skutkovém stavu i odkaz na příslušné právní předpisy, z nichž by bylo možné jednoznačně dovodit nesprávnost závěrů znaleckého posudku zpracovaného znalecem Ing. L. Č.. Odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je nedostatečné v části, kde žalovaný uvádí, že tento znalecký posudek nelze akceptovat v daňovém řízení jako důkaz, neboť je vypracován na nesprávném skutkovém základě a v hrubém rozporu s oceňovacími předpisy;

- c) v daňovém řízení bylo zjištěno, že žalobkyní koupená nemovitost byla pronajata, tudíž je nesprávný závěr žalovaného, že znalec Ing. K. správně posoudil nemovitost jako nepronajatou, a nadto je tento závěr vnitřně rozporný, neboť na stejné straně rozhodnutí (str. 9) je uvedeno, že nemovitost nebyla pronajata zcela. V řízení byl zjištěn i rozsah příslušných nájmů, přičemž nebylo nijak osvědčeno, že by byla pronajata toliko nevýznamná část předmětné nemovitosti;
- d) znalcem Ing. Č. byla k ocenění nemovitosti použita kombinace nákladové a výnosové metody v souladu s § 22 odst. 2 vyhlášky č. 3/2008 Sb., neboť budova č. p. X na pozemku parc. č. X/X v k. ú. Holice u Olomouce, je budovou kombinací typu F (administrativní budova) a S (budova pro skladování a manipulaci), která byla částečně pronajata a i nepronajatou část bylo možné pronajmout. Znalec Ing. Č. tedy použil k ocenění nemovitosti přípustnou metodu;
- e) v případě posudku Ing. K. není znalcem použitá metoda zjistitelná a správnost vypočtené daně tudíž není ověřitelná;
- f) při existenci dvou posudků s různými závěry bylo na místě nechat vypracovat revizní posudek.

5. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. K žalobním bodům uvedl:

ad a) procesní práva žalobkyně nebyla porušena. Je-li vůči ručiteli uplatněno správcem daně ručení, získává ručitel dle § 172 odst. 1 d. ř. sice obdobné procesní postavení, jako má daňový subjekt, avšak je nutné zdůraznit, že daňové řízení probíhá ve dvou fázích – nalézací a platební. Ve fázi zjištění a stanovení daně je daňové řízení vztahem mezi daňovým subjektem a správcem daně, přičemž daňový ručitel nemá postavení dalšího účastníka řízení, a to z důvodu procesní ekonomie i zásady přiměřenosti, neboť výsledek tohoto řízení se bude ručitele týkat jen zřídka. Ručitele se týká až fáze platební, proto se na něj vztahují jen ustanovení přiznávající práva či povinnosti daňovému subjektu pouze v rovině platební. Ručitel je tak oprávněn nahlížet do spisu daňového subjektu v rozsahu nezbytném pro uplatnění opravného prostředku, podání podnětu k použití dozorcího prostředku, popř. k uplatnění podnětu k prominutí daně z moci úřední. I když ručitel nemá možnost ovlivnit výši stanovené daně, za kterou ručí, ve fázi nalézací, d. ř. mu toto umožňuje v rámci odvolání proti výzvě k úhradě daňového nedoplatku. V posuzované věci byla žalobkyně ve výzvě k úhradě daňového nedoplatku o právu podat odvolání řádně poučena a žalobkyně tohoto práva využila. D. ř. (na rozdíl od předchozí právní úpravy) kategoricky nevymezuje, co může ručitel v odvolání proti výzvě namítat. Muže tedy namítat i to, že daň byla stanovena nesprávně, jak tomu bylo rovněž v daném případě. Správce daně na základě námitek žalobkyně uvedených v odvolání a po předběžném posouzení věci nařídil v souladu s § 121 odst. 1 d. ř. přezkoumání platebního výměru na daň z převodu nemovitostí. Jelikož byla v přezkumném řízení vyměřená daň snížena, byl v rozhodnutí o odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem snížen i nedoplatek, který má být žalobkyní uhrazen, jak to správci daně ukládá § 171 odst. 5 d. ř. Otázku, jak má být ručitel ve fázi probíhajícího řízení o jeho odvolání, seznámen s rozhodnutím ve věci, vydaným v přezkumném řízení, d. ř. neřeší. V tomto směru obsahuje obdobnou úpravu pouze § 171 odst. 1 d. ř. pro výzvu k úhradě daňového nedoplatku ručitelem, kdy rozhodnutí o stanovení daně je přílohou této výzvy. V Pokynu GFR c. D – 18, č. j. 6402/14-7001-51300-602525 ze dne 16. 9. 2014 (přístupný na internetových stránkách

Finanční správy) je v části B bod 7 (str. 18) uvedeno, že kopie nového rozhodnutí o stanovení daně vzešlého z řízení o mimořádném opravném prostředku nebo dozorčím prostředku je přílohou nové výzvy ručiteli, která bude výsledkem řízení o dozorčím prostředku ve věci výzvy ručiteli k úhradě nedoplatku v případech, kdy nebude možno vůči ručiteli uplatnit postup podle § 171 odst. 5 d. ř., o což se však v daném případě nejedná. Žalovaný se proto dostatečně vypořádal s námitkou týkající se stanovení nového základu daně, když v odůvodnění svého rozhodnutí citoval příslušnou část rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení. Vedle toho měla žalobkyně možnost seznámit se s tímto rozhodnutím v plném rozsahu, jakož i s ostatními souvisejícími listinami, v rámci práva nahlížet do spisu, které jí přiznává § 172 odst. 2 d. ř.

ad b) rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Podle § 21 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. byl povinnou součástí daňového přiznání znalecký posudek o ceně zjištěné podle zvláštního právního předpisu. Znalecký posudek č. 1286 – 36/2009 vypracovaný znalcem Ing. J. K., doručený správci daně dne 15. 2. 2012 jednatelkou žalobkyně v reakci na výzvu správce daně č. j. 33275/12/379963800790, byl však znaleckým posudkem o ceně obvyklé, nikoli o ceně zjištěné podle zvláštního právního předpisu (zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, a jeho prováděcí vyhlášky Ministerstva financí č. 3/2008 Sb. – dále jen „oceňovací vyhláška“). Nesprávnosti znaleckého posudku č. 2.085 – 89/10, vypracovaného znalcem Ing. L. Č., byly popsány ve zprávě o výsledku vytykácího řízení č. j. 191278/10/379963800790 ze dne 30. 7. 2010, kterou obdržel daňový subjekt. Rozhodující vliv na výši výsledné ceny zjištěné podle zvláštního právního předpisu melo ze strany znalce Ing. L. Č. nesprávné použití kombinace nákladového a výnosového způsobu ocenění, kdy znalec považoval nemovitost za zcela pronajatou, ačkoliv neměl k dispozici žádné nájemní smlouvy. Došlo také k chybnému zatřídění stavby, kdy znalec zatřídil stavbu podle přílohy č. 3 oceňovací vyhlášky jako typ E – průmysl bez jeřábových drah, ale správně měla být zatříděna jako typ F – průmysl s jeřábovými drahami, jelikož jeřábové dráhy se v objektu ke dni ocenění nacházely. Další nesrovnalostí byly použité výměry objektu, kdy znalec vycházel pouze z projektové dokumentace, aniž by si provedl kontrolní měření. Použitá dokumentace neobsahovala změny, kdy stavební úřad povolil zvýšit výšku haly z 9 m na 11 m. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je přitom s odkazem na rozhodnutí o přezkumu ze dne 19. 7. 2012 odůvodněno, v čem je spatřováno pochybení při vypracování znaleckého posudku Ing. L. Č. a proč je posudek Ing. J. K. považován za správný;

ad c-f) stavba byla sice zatříděna jako typ F, ale nejedná se o budovu pro administrativu, nýbrž o halu s jeřábovými drahami. Objekt tedy není posuzován podle přílohy č. 2, ale podle přílohy č. 3 oceňovací vyhlášky. Jelikož hala nebyla zcela pronajata a stavba typu F - průmysl s jeřábovými drahami se nenachází mezi vyjmenovanými typy, které by připouštěly částečné pronajmutí a ocenění podle § 22 odst. 2 oceňovací vyhlášky, došlo ze strany znalce Ing. Kozáka ke správnému závěru ocenit nemovitost nákladovou metodou a nebylo tedy třeba nechat vypracovat revizní znalecký posudek. Podle sdělení pana P. L. – jednatele daňového subjektu - byla nemovitost částečně pronajata, kdy cca 200 m² užíval daňový subjekt pro skladování svého zboží a materiálu. Znalec Ing. L. Č. při výslechu připustil chybné zatřídění nemovitosti do typu E místo F a následně se vyjádřil, že pokud by nebyla nemovitost zcela pronajata, nemohl by využít k ocenění § 22 odst. 1 oceňovací vyhlášky a musel by přejít na nákladový způsob ocenění.

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

7. Z obsahu správního spisu soud zjistil:

- předmětem daně z převodu nemovitostí byl úplatný převod nemovitostí zapsaných na LV č. X pro k.ú. Holice u Olomouce, podle kupní smlouvy uzavřené dne 11. 6. 2009 mezi daňovým dlužníkem, společností N. S. CZ, s. r. o., jako prodávajícím a žalobkyní jako kupujícím za dohodnutou kupní cenu 12 mil. Kč, přičemž právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí nastaly ke dni 11. 6. 2009;

- v daňovém přiznání daňového dlužníka ze dne 4. 11. 2009 byla jako cena zjištěná uvedena částka 25 mil. Kč. Jelikož daňový dlužník nepředložil ani po výzvě správce daně znalecký posudek o ceně nemovitostí zjištěné podle oceňovacího předpisu, byl na základě výzvy správce daně vypracován znalcem Ing. J. K. znalecký posudek č. 1458-48/2010, podle něhož cena předmětných nemovitostí ke dni 11. 6. 2009 činila 48 237 360 Kč;

- následně byl daňový dlužník správcem daně vyzván k odstranění pochybností o správnosti údajů v daňovém přiznání, tj. k prokázání jím uvedené ceny zjištěné ve výši 25 mil. Kč. Daňový dlužník předložil správci daně znalecký posudek č. 2085-89/10, zpracovaný znalcem Ing. Č., který stanovil cenu částkou 24 829 080 Kč;

- zprávou o výsledku vytykácího řízení ze dne 30. 7. 2010 ukončil správce daně dokazování s tím, že znalecký posudek zpracovaný Ing. Č. nelze považovat za důkazní prostředek, neboť byl vypracován v rozporu s příslušnými oceňovacími předpisy z důvodu, že převáděné nemovitosti nebylo možno ocenit kombinací nákladového a výnosového způsobu s ohledem na skutečnost, že ke dni převodu byla pronajata jen část této nemovitosti;

- dne 18. 8. 2010 správce daně vyměřil daňovému dlužníku platebním výměrem č. j. 201359/10/379963800790 daň z převodu nemovitostí ve výši 1 447 122 Kč, kdy základem daně byla zjištěná cena 48 237 400 Kč;

- neuhrazený rozdíl mezi daní vyměřenou a daní uvedenou v daňovém přiznání činil 697 122 Kč, avšak nebyl zaplacen, proto správce daně dne 22. 11. 2010 vystavil výkaz nedoplatků;

- usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 6. 2010 bylo rozhodnuto o úpadku daňového dlužníka. Pohledávku vyplývající z platebního výměru správce daně přihlásil do insolvenčního řízení. Usnesením ze dne 9. 9. 2010 byl na majetek daňového dlužníka prohlášen konkurz;

- 25. 5. 2011 vyzval správce daně k zaplacení nedoplatku ve výši 697 122 Kč žalobkyni, jakožto ručitelku;

- v odvolání proti výzvě žalobkyně namítala, že se správce daně nedostatečně pokoušel vymoci nedoplatek daně po původním dlužníkovi, jemuž nedoručil výzvy k zaplacení daňového nedoplatku. Rovněž se ohrazovala vůči závěru o bezvýslednosti vymáhání po daňovém dlužníku, neboť pohledávka správce daně byla zjištěna a bude v rámci rozvrhového usnesení uspokojována. Dále žalobkyně v odvolání rozporoval předepsanou výši daně. Namítala, že jí nebylo v minulosti umožněno nahlížet do spisu. Správce daně dle

žalobkyně neprokázal, jakým způsobem k předmětné částce vůbec přišel. Poukázala dále na skutečnost, že ustanovený znalec nikdy v průběhu řízení v předmětné nemovitosti nebyl, neposoudil stav nemovitosti k datu vzniku daňové povinnosti a neupravil cenu zjištěnou o vady na nemovitosti vážnoucí. Uvedla, že všechny uvedené skutečnosti jsou správci známy, přesto se s nimi nevypořádal;

- rozhodnutím ze dne 16. 11. 2011, č. j. 8393/11-1400-803434 nařídilo Finanční ředitelství v Ostravě přezkoumání platebního výměru č. j. 201359/10/379963800790, s odůvodněním, že byla daň vyměřena v rozporu s právními předpisy v nesprávné výši. Uvedlo, že z obsahu spisu nebylo zřejmé, zda znalec Ing. Kozák zohlednil existenci smlouvy o nájmu č. 1/2009, a dále bylo nutné ověřit, zda byla ke dni převodu pronajata celá nemovitost, či toliko její část, ověřit datum kolaudace stavby a došetřit parametry a hodnoty, v nichž se oba znalci rozcházejí. Žalobkyně byla o nařízení přezkumu informována sdělením ze dne 23. 2. 2012, č. j. 5560/11-1500-800278;

- v rámci přezkumného řízení shromáždil správce daně řadu listinných důkazů, vyslechl oba znalce, daňový subjekt a součinnost vyžádal rovněž od žalobkyně, přičemž o hodnocení provedených důkazů pořídil dle § 92 odst. 7 d. ř. podrobný úřední záznam;

- 19. 7. 2012 vydal správce daně pod č. j. 354096/12/379963800790 rozhodnutí o přezkoumání č. 58/12/963, kterým změnil předmětný platební výměr a daň z převodu nemovitostí nově stanovil ve výši 1 432 650 Kč. V odůvodnění správce daně odkázal na shora uvedený úřední záznam, shrnul, v jakých skutečnostech se oba znalci shodují, a v čem se naopak i nadále zcela rozcházejí. Závěrem uvedl, že znalecký posudek Ing. Č. vychází z nesprávného skutkového základu, tj. ze skutečnosti, že celá předmětná nemovitost byla v době ocenění pronajata, což však bylo dokazováním vyvráceno. Ke změně zjištěné ceny nemovitosti z částky 48 237 360 Kč na 47 754 980 Kč dle správce daně došlo tím, že znalec Ing. K. opravil stáří stavby, tudíž i výpočet jejího opotřebení;

- rozhodnutí vydané v přezkumném řízení bylo doručeno insolvenční správce daňového dlužníka, žalobkyni nikoli;

- 5. 11. 2012 vydalo Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutí, jímž rozhodnutí správce daně o výzvě změnilo. V odůvodnění uvedlo, že přihlášení nedoplatku na dani do insolvenčního řízení správcem daně nemění nic na povinnosti ručitele uhradit daňový nedoplatek za daňového dlužníka, a to ve výši nesplaceného daňového nedoplatku, neboť daňový nedoplatek byl daňovému dlužníku již pravomocně vyměřen. Dále uvedlo, jaké skutečnosti byly důvodem nařízení přezkumného řízení, a shrnulo jeho závěr tak, že platební výměr ze dne 18. 8. 2010 byl vydán v rozporu s právními předpisy, proto byl rozhodnutím o přezkoumání změněn a daň z převodu nemovitostí byla nově stanovena ve výši 1 432 650 Kč. Vzhledem k této skutečnosti bylo nutné i napadenou výzvu změnit ve výši daňového nedoplatku. Závěrem uvedlo, že vymáhání nedoplatku na daňovém dlužníkovi by bylo zřejmě bezvýsledné, proto byl správce daně oprávněn přistoupit k vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Finanční ředitelství v Ostravě změnilo výši částky, k jejímuž zaplacení byla žalobkyně vyzvána, na částku 682 650 Kč, a to s odůvodněním, že v přezkumném řízení došlo ke snížení základu daně z částky 48 237 400 Kč na částku 47 755 000;

- rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 4. 2015, č. j. 22 Af 1/2013-27 bylo rozhodnutí Finanční ředitelství v Ostravě zrušeno pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku odůvodnění. Dle závěru soudu nebylo z rozhodnutí seznatelné, jak byla

stanovena výše základu daně daňového subjektu, proč byly základ daně a tím i nedoplatek sníženy, odvolací orgán se dle závěru soudu nevypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně, která namítala, že způsob stanovení výše daně není zřejmý, že ustanovený znalec nebyl v oceňované nemovitosti a nezohlednil závady na nemovitosti vážnoucí, a dále se nevypořádal s námitkou žalobkyně vůči nedostatečnému vymáhání nedoplatku od daňového dlužníka;

- po vrácení věci žalovaný ověřil u správce daně, že žalobkyně dne 27. 6. 2013 nedoplatek ve výši 682 650 Kč uhradila, čímž její ručitelská povinnost zanikla, o čemž jí bylo vydáno potvrzení;

- dne 24. 11. 2015 vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí č. j. 39020/15/5100-31461-700796, jímž rozhodl stejně jako dne 5. 11. 2012, tj. opětovně změnil rozhodnutí (výzvu) správce daně ze dne 25. 5. 2011 tak, že vyzval žalobkyni k zaplacení daňového nedoplatku z titulu ručení ve výši 682 650 Kč, tj. o 14 472 Kč méně, než správce daně. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný podrobně popsal celý průběh dosavadního řízení, a to jak nalézacího řízení s daňovým dlužníkem, tak řízení s žalobcem. Popsal, jaké důvody vedly Finanční ředitelství v Ostravě k přezkoumání předmětného platebního výměru, přičemž zdůraznil, že žalobkyně byla sdělením ze dne 23. 2. 2012 o důvodech použití tohoto dozorčího prostředku stručně informována. Dále žalovaný uvedl, že výsledky dokazování provedeného v přezkumném řízení jsou shrnuty v úředním záznamu ze dne 5. 6. 2012, přičemž po zhodnocení důkazů dospěl správce daně k závěru, že za cenu zjištěnou je nutno považovat částku 47 754 980 Kč stanovenou znalcem Ing. K. ve znaleckém posudku č. 1458-48/2010 ze dne 29. 3. 2010 ve znění jeho opravy provedené v protokolu č. j. 299734/12/379963800790 ze dne 24. 5. 2012. Naopak cenu 24 829 080 stanovenou znalcem Ing. Č. nelze za cenu zjištěnou považovat a znalecký posudek č. 2.085-89/10 ze dne 25. 6. 2010 nelze ani ve znění opravy v protokolu ze dne 17. 4. 2012 akceptovat jako důkaz, neboť je vypracován na nesprávném skutkovém základě a v hrubém rozporu s oceňovacími předpisy. Dále žalovaný uvedl, že insolvenční správce daňového subjektu sice využil svého práva nahlížet do spisu a seznámit se s průběhem a výsledky přezkumného řízení, avšak nevyužil již dále svého práva vyjádřit se k tomuto řízení a navrhnout další důkazní prostředky. Dále žalovaný uvedl, že výsledkem přezkumného řízení bylo rozhodnutí správce daně ze dne 19. 7. 2012, kterým správce daně změnil předmětný platební výměr tak, že snížil základ daně o 482 380 Kč na částku 47 755 000 Kč, daň z převodu nemovitostí snížil o 14 472 Kč na částku 1 432 650 Kč a o tutéž částku tím snížil i rozdíl mezi vyměřenou daní a daní uvedenou v daňovém přiznání na částku 682 650 Kč. Žalovaný z rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení obsáhle ocitoval, jaké důkazy správce daně v přezkumném řízení provedl a jak je hodnotil, přičemž dle svého názoru tím dostál povinnosti uložené mu soudem v rozsudku ze dne 16. 4. 2015, č. j. 22 Af 1/2013-27, seznámit žalobkyni se způsobem stanovení daně. Dále žalovaný uvedl, že z obsahu spisu vyplývá, že správce daně činil úkony směřující k vymožení nedoplatku vůči daňovému subjektu (exekuční příkaz příkázáním pohledávky, zjišťování nemovitého majetku a místní šetření v sídle společnosti), přičemž za rozhodnou skutečnost označil prohlášení konkurzu na majetek daňového dlužníka a účinky s tím spojené.

8. Podle § 171 odst. 1 d. ř. *je nedoplatek 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.*

Podle odst. 3 téhož ustanovení lze výzvu ručiteli vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné; výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu.

Podle odst. 4 téhož ustanovení se proti výzvě ručiteli může ručitel odvolat; včas podané odvolání má odkladný účinek.

Podle odst. 5 téhož ustanovení lze v rozhodnutí o odvolání snížit nedoplatek, který má být ručitelem uhrazen, jako výsledek doměřovacího řízení nebo řízení o dozorčím prostředku vůči rozhodnutí o stanovení daně, za kterou ručitel ručí. V případě, že takto nelze změnit výši stanovené daně v důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně, lze při uznání důvodů, že původní daň byla stanovena nesprávně, snížit nedoplatek, který má být ručitelem uhrazen, pouze vůči ručiteli.

9. Podle § 172 odst. 1 d. ř. ručitel, kterému byla doručena výzva podle § 171 odst. 1, má při placení daní procesní postavení jako daňový subjekt, jakož i oprávnění ke zproštění povinnosti mlčenlivosti podle § 52 odst. 2 o informacích podléhajících povinnosti mlčenlivosti, se kterými byl seznámen.

Podle odst. 2 téhož ustanovení po oznámení výzvy ručiteli je ručitel oprávněn nahlížet do spisu ohledně nedoplatku, za který ručí, v rozsahu nezbytném pro uplatnění oprávněného prostředku, podání podnětu k použití dozorčího prostředku nebo podnětu k prominutí daně. Do té doby má právo na informaci od správce daně o výši nedoplatku, za který ručí.

10. Z citovaného § 172 odst. 2 d. ř. vyplývá, že ručitel je oprávněn v odvolacím řízení vznášet své výhrady i k výši stanovené daně za kterou ručí, i ke způsobu jejího stanovení. Ručitel je podle d. ř. (a byl i podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) dokonce legitimován k uplatnění mimořádných opravných prostředků ve vztahu k vyměřené dani za kterou ručí. Nelze totiž vyloučit, že daňový dlužník, vědom si zákonného ručení nabyvatelem zcizených nemovitostí, zůstane v řízení, jímž mu je stanovena daň z převodu nemovitostí v rozporu se zákonem, nečinným. Tomuto závěru ostatně odpovídá i konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu. Např. již v rozsudku ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 174/2004 - 68, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1770/2009, tento uvedl: „Má-li 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 způsobitelný ospravedlnit nerovný přístup k daňovému dlužníku a ručiteli spočívající v dispozici s diametrálně kvalitativně odlišnými prostředky k obraně před totožnou povinností. Rozsah možných uplatnitelných námitek daňovým ručitelem proti výzvě vydané dle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze proto omezit. Ručitel má v odvolání právo namítat i ty skutečnosti, které směřují již k samotnému vyměření daňové povinnosti, za kterou je ručení uplatněno“. Jak ve svých pozdějších rozhodnutích, např. v rozsudku ze dne 12. 5. 2016, č. j. 7 Afs 56/2016-27, Nejvyšší správní soud dovodil, na významu citovaného judikátu ničeho neubírá ani okolnost, že se vztahuje k § 57a zákona č. 337/1992 Sb. a nikoliv k právní úpravě ručení podle § 171 a násl. d. ř., neboť změnou právní úpravy (účinností d. ř.) došlo k rozšíření okruhu možných odvolacích námitek proti ručitelské výzvě.

11. Pokud je tedy ručitel na jedné straně oprávněn vznášet v daňovém řízení své výhrady vůči výši vyměřené daně a způsobu jejího stanovení daňovému dlužníkovi, je na straně druhé správní orgán povinen umožnit mu, aby tyto výhrady mohl ručitel vznášet a stejně tak je povinen ve svém rozhodnutí tyto odvolací důvody řádně vypořádat.
12. V posuzované věci však není žalovanému vytýkáno, že by žalobkyni odepřel právo vznášet výhrady vůči výši daně vyměřené daňovému dlužníkovi a způsobu její úhrady, tj. že by se věcnými námitkami žalobkyně odmítl zabývat.
13. V posuzované věci naopak v důsledku výtek žalobkyně vůči výši stanovené daně a způsobu jejího stanovení došlo způsobem předvídaným v § 171 odst. 5 d. ř., tj. rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení vůči rozhodnutí o stanovení daně, za kterou žalobkyně ručí, ke snížení základu daně, a v důsledku toho i samotné daně a tím i daňového nedoplatku. Žalobkyně však účastníkem přezkumného řízení, v němž bylo přezkoumáno rozhodnutí o dodatečném vyměření daně, nebyla. Účastníkem tohoto řízení byl toliko daňový subjekt, jemuž byla daň doměřena, tj. v posuzované věci insolvenční správce N. S. CZ, s. r. o., jíž bylo rozhodnutí vydávané v přezkumném řízení doručováno, a která se seznámila i s podrobným úředním záznamem, v němž byly důvody pro rozhodnutí v přezkumném řízení osvětleny.
14. Je nesporné, že žalobkyni, jejíž odvolací námitky byly pro žalovaného zřetelně podnětem k zahájení přezkumného řízení, a která měla s ohledem na existenci svého ručitelského závazku v dané době naléhavý zájem na přezkoumání zákonnosti stanovení daně, bylo toliko oznámeno, že platební výměr bude podroben přezkumu, avšak účastníkem přezkumného řízení nebyla a nebylo jí doručeno ani rozhodnutí v přezkumném řízení vydané.
15. Mezi stranami pak panuje spor právě o tom, zda byla popsáním procesním postupem zachována práva žalobkyně. Krajský soud po posouzení věci dospěl k závěru, že nikoliv.
16. Oproti předchozím rozsudkem zrušenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 5. 11. 2012, které v odůvodnění rozhodnutí toliko konstatovalo, že ve věci proběhlo přezkumné řízení, a uvedlo jeho výsledek, žalovaný po vrácení věci ocitoval v žalobou napadeném rozhodnutí nosnou část odůvodnění rozhodnutí správce daně ze dne 19. 7. 2012, jímž byl v přezkumném řízení předmětný platební výměr změněn.
17. V posuzované věci tak došlo k tomu, že ačkoli bylo zachováno právo žalobkyně vznášet námitky proti výši daně, za níž ručí, byly tyto námitky pomocí obsáhlého dokazování věcně vypořádávány v řízení o dozorčím prostředku, tj. v přezkumném řízení, do nějž však žalobkyně přizvána nebyla, provádění dokazování se tak nemohla účastnit a posléze jí nebylo rozhodnutí správce daně o přezkumu doručeno a nebylo jí tak umožněno proti němu brojit odvoláním. Závěry přijaté správcem daně v přezkumném řízení pak žalovaný pouze převzal do odůvodnění svého rozhodnutí o odvolání žalobkyně proti předmětné výzvě ručiteli. Tehdy poprvé se pak žalobkyně mohla s výsledkem dokazování seznámit. Jednalo se přitom o situaci, kdy ke změně výše daně (lhostejno že ve prospěch žalobkyně) došlo až ve fázi, kdy již bylo zřejmé, že daňový dlužník pro probíhající insolvenční řízení daňový nedoplatek zřejmě neuhradí, a to ani z části, a tudíž jeho aktivitu v řízení nebylo pravděpodobné očekávat. V přezkumném řízení byl daňový dlužník zcela pasivní.
18. Podle § 115 odst. 1 d. ř. *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo*

odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.

Podle odst. 2 téhož ustanovení provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

19. Dle názoru krajského soudu tedy popsáním způsobem postupoval žalovaný v rozporu s citovaným § 115 odst. 2 d. ř., neboť ačkoli vycházel v rozhodnutí o odvolání z nových skutečností zjištěných až v průběhu odvolacího řízení, byť dokazování samotné proběhlo formálně v rámci jiného řízení, neseznámil s nimi žalobkyni před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí a nedal jí tak možnost realizovat své právo vyjádřit se a navrhopvat provedení dalších důkazů.
20. Dále lze přisvědčit žalobkyni, že zůstaly opomenuty její odvolací námitky, že ustanovený znalec v oceňované nemovitosti nebyl, neposoudil stav nemovitosti ke dni vzniku daňové povinnosti a nezohlednil závady na nemovitosti vážnoucí.
21. S ohledem na výše uvedené závěry krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro vadu řízení, která mohla mít vliv na jeho zákonnost dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Současně krajský soud vrací věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
22. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšná žalobkyně má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně ve výši 11 228 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobkyně advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 6 200 Kč za 2 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení a sepsání žaloby, přičemž odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT, a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 600 Kč, tj. 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT, to vše zvýšené o DPH z odměny a náhrad ve výši 1 428 Kč, neboť zástupce žalobkyně je plátcem uvedené daně.
23. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na nařízení exekuce.

Olomouc 29. března 2018

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu