



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:

■ a.s. v likvidaci

sídlem ■,

zastoupen advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem,
sídlem 1. máje 97/25, Liberec,

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2015, č. j. 13079/15/5100-31461-700796,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 4. 2015, č. j. 13079/15/5100-31461-700796, se zrušuje pro nezákonnost a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, k rukám Mgr. Davida Hejzlara, advokáta se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 10. 2014, č. j. 1191620/14/2601-24402-506841, jímž nebylo vyhověno žádosti žalobce o vrácení přeplatku na dani z převodu nemovitostí.
2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že pro vznik daňové povinnosti k dani z převodu nemovitostí je rozhodující den, kdy nastaly právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí, tedy v tomto případě 30. 12. 1997. K tomuto dni bylo společností ■■■ a.s. (od 1. 6. 1999 ■■■ a.s.) převedeno vlastnické právo k části podniku – závodu ■■■ na společnost ■■■ a.s. (nyní ■■■ a.s. v likvidaci). Prodávající společnosti byla následně vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 11 929 740 Kč, která nebyla ani v náhradní lhůtě splatnosti uhrazena. Výzvou ze dne 20. 2. 2001 byl žalobce jako ručitel vyzván k úhradě vyměřené daně z převodu nemovitostí. V následujícím období podával žalobce opakovaně žádosti o prominutí daně, o prominutí daňového nedoplatku, o posečkání a o povolení splátek. Poslední žádost o posečkání byla správci daně doručena dne 8. 12. 2011. Na jejím základě bylo povoleno posečkání daně ve výši 4 937 608 Kč do 30. 6. 2013. Žalobce nicméně nedodržel podmínky rozhodnutí o posečkání, proto správce daně vydal dne 25. 9. 2013 rozhodnutí, kterým osvědčil ke dni 30. 6. 2013 pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání daně.
3. Žalovaný dále uvedl, že dne 4. 9. 2014 byla správci daně doručena žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani z převodu nemovitostí ve výši 4 131 127 Kč odůvodněná tím, že společnost ■■■ a.s. právně zanikla dne 30. 10. 2008, a žalobce tedy nebyl po tomto datu povinen hradit z pozice ručitele žádné platby. Žalobce navíc uváděl, že je v likvidaci a nevykazuje žádnou činnost. Proti rozhodnutí, jímž správce daně zmíněné žádosti nevyhověl, se žalobce odvolal. Žalovaný reagoval na odvolací námítky tak, že pokud jde o částku 4 000 000 Kč, kterou žalobce uhradil z titulu ručení v období po zániku daňového subjektu bez právního nástupce, žalovaný se neztotožňuje s názorem žalobce, že ručitelský závazek zanikl současně se zánikem závazku daňového dlužníka. Ke dni 30. 10. 2008 byl rozhodným předpisem zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který zánik ručitelské povinnosti výslovně neupravoval. Následně účinný daňový řád pak v § 171 odst. 2 tuto situaci výslovně upravuje tak, že povinnost ručitele není zánikem daňového subjektu dotčena. Žalovanému je znám rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006-55, žalovaný se nicméně přiklání k právnímu názoru Nejvyššího soudu vyjádřenému v rozsudku ze dne 9. 2. 2006 ve věci sp. zn. 21 Cdo 1198/2005. Zde Nejvyšší soud vyslovil názor, že ze závěru, že pohledávka zanikla z důvodu zániku dlužnické právnické osoby bez právního nástupce nelze na základě akcesority dovozovat, že by bez dalšího zaniklo její zajištění třetími osobami.
4. K odvolací námítce, že se správce daně v napadeném rozhodnutí nevyjádřil k přeplatkům v celkové výši 131 127 Kč, které nesouvisí s výše uvedeným ručitelským závazkem, pročež je rozhodnutí správce daně nepřezkoumatelné,

žalovaný uvedl, že se dle správního spisu jedná o šest položek evidovaných k 31. 12. 2013 jako přeplatky žalobce na dani z přidané hodnoty, dani silniční, dani ze závislé činnosti a srážkové dani. Tyto částky byly v souladu s § 154 odst. 2 daňového řádu převedeny na úhradu ručitelského závazku žalobce za nedoplatek na dani z převodu nemovitostí. V rozhodnutí správce daně je sice uvedena pouze souhrnná výše přeplatku a správce daně se k těmto přeplatkům nevyjádřil, je však zřejmé, že i tyto přeplatky byly zahrnuty v celkové částce přeplatku 4 131 127 Kč, o níž bylo rozhodnuto a která sestává z totožných položek, které žalobce uvedl v žádosti o vrácení přeplatku. Správce daně do rozhodnutí uvedl, že žádosti nemohl vyhovět z důvodu neexistence vratitelného přeplatku. Dle žalovaného tak bylo z rozhodnutí správce daně zřejmé, jakých přeplatků se týká a proč nebylo žádosti vyhověno.

5. Žalobce v podané žalobě uvádí, že podstatou sporu je otázka, zda zánikem daňového závazku původního dlužníka ■■■ a.s. zanikl taktéž i ručitelský závazek žalobce. Poté, co byl žalobce výzvou ze dne 20. 2. 2001 vyzván, aby jako daňový ručitel uhradil daň z převodu nemovitostí ve výši 11 929 740 Kč, byl daňový nedoplatek ze strany žalobce postupně splácen. Žalobce zpětně zjistil, že společnost ■■■ a.s. zanikla k datu 30. 10. 2008, přičemž žalobce od uvedeného data uhradil správci daně celkem 4 131 127 Kč, a to mimo rámec svých zákonných povinností, neboť dle žalobce došlo zánikem původního dlužníka k zániku ručitelského závazku žalobce. Stěžejním důvodem, o nějž se opírá žalobou napadené rozhodnutí, je odkaz na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 9. 2. 2006 ve věci sp. zn. 21 Cdo 1198/2005, který se však zabýval zajištěním pohledávky cestou zřízení zástavního práva. Žalovaný naopak odmítl přihlídnout k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006-55, na nějž žalobce poukazoval a který se výslovně zabýval otázkou, jež byla předmětem daňové věci žalobce. Vzhledem k tomuto postupu žalovaného je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění. Žalobce je přesvědčen, že po zániku původního daňového dlužníka již nebyl povinen k jakýmkoli platbám ve prospěch správce daně, neboť došlo k zániku závazku původního dlužníka, a tedy i závazku ručitele, který má akcesorickou povahu. Uskutečněné platby v celkové výši 4 000 000 Kč byl tedy správce daně povinen vrátit. Žalovaný se měl přiklonit k výkladu práva, který je ve prospěch účastníka řízení.
6. Žalobce dále uvádí, že si je vědom toho, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, upravuje řešenou problematiku odchýlně. V daném případě však bylo nutno otázku zániku ručitelského závazku posuzovat podle procesního předpisu účinného ke dni 30. 10. 2008, tedy podle zákona o správě daní a poplatků. Jeho úprava vedla k zániku ručitelského závazku v případě zániku původního dlužníka bez právního nástupce. Tento závěr vyplývá z odborné literatury. Dále se správce daně ve svém rozhodnutí dostatečně nevypořádal s přeplatky v souhrnné výši 131 127 Kč. Žalobce nesouhlasí s postojem, jaký k této otázce zaujal žalovaný. Zdůvodnění žalovaného nelze porozumět, plyne z něj, že odvolací námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně ohledně částky 131 127 Kč byla opodstatněná. Žalovaný svým rozhodnutím tuto nepřezkoumatelnost potvrdil a příslušnou vadu ještě zvýraznil. Dostatečným důvodem zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku není, pokud správce daně toliko konstatuje, že žádosti nemůže vyhovět z důvodu

neexistence vratitelného přeplatku. K takovému závěru by muselo být provedeno řádné posouzení a případně vyvrácení důvodů, ve kterých žadatel vznik vratitelného přeplatku spatřuje.

7. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný setrval na dosavadním názoru a odkázal na obsah napadeného rozhodnutí s tím, že žalobní námitky jsou obdobné námitkám odvolacím. Uvedl, že napadené rozhodnutí nepovažuje za nepřezkoumatelné, když ve věci nebylo sporu o skutkovém stavu a rozpor nastal v otázce právního posouzení. S přeplatky žalobce ve výši 131 127 Kč se žalovaný ve svém rozhodnutí vypořádal. I ze stručnějšího rozhodnutí správce daně bylo nicméně zřejmé, jakých přeplatků se týká. Není pravdou, že by žalovaný bez uvedení důvodu nepřihlédl k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006-55. V daném případě byl žalobce, na rozdíl od věci řešené Nejvyšším správním soudem, vyzván k zaplacení nedoplatku před zánikem daňového dlužníka, již v r. 2001. Skutečnost, že žalobce neměl v následujícím období dostatek prostředků, nemůže jít k tíži správce daně. Opačný výklad by vedl k situacím, kdy by ručitelé záměrně vyčkávali zániku hlavního dlužníka, a následně se dovolávali neexistence daňového nedoplatku. Správnost výkladu žalovaného plyne z § 171 odst. 2 daňového řádu, obchodního zákoníku, nového občanského zákoníku i judikatury, na niž žalovaný odkazuje. Dle žalovaného není důvod odlišovat daňové ručení od soukromoprávního. Povinnost vzniklá žalobci z titulu ručení, tedy dle žalovaného nezanikla zánikem hlavního dlužníka. Žalovaný z těchto důvodů navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.
8. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného zopakoval, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného je nedostatečné, když přesvědčivě nereaguje na zásadní argumentaci žalobce spočívající v poukazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006-55. Žalobce se zdržování úhrady daňového nedoplatku nedopustil, neboť řádně plnil splátky v rámci sjednaného splátkového kalendáře. Žalobce zdůraznil akcesorickou povahu ručení, kdy v případě zániku hlavního závazku zaniká i ručení. Nelze přijmout ani závěry žalovaného, v nichž se žalovaný snaží na daný případ aplikovat daňový řád, neboť ten upravil otázku zániku ručení na rozdíl od přechozí úpravy odchylně.
9. Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející soud přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s. s tím, že přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.
10. Těžiště sporu spočívá v právním posouzení otázky, zda zánikem právnické osoby bez právního nástupce zaniká spolu s její daňovou povinností rovněž povinnost ručitele, který závazek zaniklého daňového subjektu zajišťuje.
11. Na prvním místě je třeba uvést, že pro posouzení otázky trvání či zániku ručení je nepochybně rozhodná právní úprava účinná ke dni zániku původního daňového

subjektu, tedy v tomto případě zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jenž pro případ zániku právnické osoby bez právního nástupce zánik ručení výslovně nestanovil. Úprava zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, která již předmětnou otázku řeší, nabyla účinnosti až dne 1. 1. 2011 a ani z přechodných ustanovení tohoto zákona nelze dovodit jeho aplikovatelnost na posouzení (hmotněprávní) otázky zániku ručení v r. 2008.

12. Soud se pak přiklání k názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřenému v rozsudku ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006-55, že při neexistenci výslovné úpravy, která by činila průlom do principu akcesority ručení (v tom směru, že by předepisovala trvání ručitélského závazku zaplatit daňový nedoplatek i po zániku povinnosti platit daň), se uplatní veškeré důsledky z tohoto principu vyplývající, mezi něž náleží rovněž zánik ručitélského závazku v případě zániku pohledávky, která je ručením zajišťována.
13. Daňová povinnost původního daňového subjektu ■■■ a.s. zanikla v důsledku jeho zániku bez právního nástupce, neboť přestal existovat nositel této povinnosti. Jak plyne z výše uvedeného, při neexistenci odchylné úpravy tato skutečnost způsobuje zánik povinnosti ručitele, neboť dluh, za nějž ručil, již neexistuje. Lze souhlasit s žalovaným, že takováto úprava může v praxi vést k nežádoucím důsledkům. Z těchto důvodů patrně zákonodárce přistoupil k její změně, kdy např. daňový řád či nový občanský zákoník již předmětnou situaci výslovně řeší jinak. K zániku dlužníka v této věci však došlo již v r. 2008, a na posouzení právních důsledků této skutečnosti nelze pozdější právní úpravu aplikovat.
14. Soud se naopak neztotožňuje s názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 9. 2. 2006, sp. zn. 21 Cdo 1198/2005, na nějž poukazuje žalovaný. Pokud zde bylo odkazováno na úpravu ručení v obchodním zákoníku, je třeba připomenout, že tento předpis obsahoval na rozdíl od starého občanského zákoníku speciální úpravu pro obchodní závazkové vztahy. Starý občanský zákoník, stejně jako zákon o správě daní a poplatků, v předmětném případě zánik ručení nestanovil. Soud nemá za to, že by obchodní zákoník v § 311 odst. 2 zakotvoval všeobecně platný princip, naopak se zde od obecné občanskoprávní úpravy odchyloval. Je třeba podotknout, že zmíněné rozhodnutí Nejvyššího soudu se primárně soustředí na řešení poněkud odlišné otázky, naopak uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu, s jehož závěry se soud ztotožnil a na nějž poukazoval i žalobce, se zabývá řešením zcela shodného právního problému. Je nerozhodné, že Nejvyšší správní soud se věcí zabýval v odlišné fázi vývoje vztahů mezi věřitelem a ručitelem, když žalobou napadeným rozhodnutím tehdy byla výzva správce daně vůči ručiteli, nikoli rozhodnutí o nevrácení přeplatku. K řešení otázky rozhodné v tomto řízení se nicméně Nejvyšší správní soud vyjádřil výslovně a jednoznačně. Ve věci řešené Nejvyšším správním soudem byl ručitel, stejně jako v tomto případě, vyzván k plnění v době, kdy dlužník stále existoval, a k jeho zániku došlo teprve následně. Nelze také přehlédnout, že předmětné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je pozdější, nežli rozsudek Nejvyššího soudu, na nějž se odvolává žalovaný. Judikatura Nejvyššího soudu rovněž není zcela konzistentní, neboť např. v rozsudku ze dne 25. 2. 2015, sp. zn. 23 Cdo 3490/2014, Nejvyšší soud uvedl, že „Zánik ručitélského

závazku současně se zánikem závazku zajištěného ručením vyplývá z vlastní akcesorické povahy ručení (zajištění není vázáno na osobu dlužníka, ale na zajišťovanou pohledávku) a tento právní závěr nelze zpochybnit“. Zde tedy Nejvyšší soud naopak výše popsané závěry Nejvyššího správního soudu podpořil.

15. Na podkladě uvedeného dospěl zdejší soud k závěru, že vzhledem k absenci jiné právní úpravy v r. 2008, zanikl-li tehdy dlužník bez právního nástupce, zanikl i jeho dluh, a tedy (vzhledem k principu akcesority ručení) i závazek ručitele tento dluh zajišťující. Žalovaný tedy posoudil předmětnou právní otázku v rozporu se zákonem.
16. Namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí soud neshledal, neboť z jeho odůvodnění bylo dostatečným způsobem zřejmé, jak se žalovaný s námitkami žalobce, včetně poukazu na uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu, vypořádal. Pokud měl žalobce za to, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nebylo dostatečně odůvodněno v rozsahu přeplatku 131 127 Kč, žalovaný se s touto částkou dostatečně konkrétně vypořádal, a žalobce tak na svých právech zkrácen nebyl.
17. Vzhledem k uvedenému soud zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a současně vyslovil, že se věc v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrací k dalšímu řízení žalovanému, který bude v dalším řízení vysloveným právním názorem soudu vázán.
18. Ve věci soud rozhodoval bez nařízení ústního jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když s tímto postupem oba účastníci vyjádřili souhlas.
19. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něž má ve věci úspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení. Ty byly v jeho případě tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč, odměnou advokáta za dva úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby) dle § 7 bod 5. (tarifní hodnota 50 000 Kč dle § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb.) ve spojení s § 11 odst. 1 vyhl. č. 177/1996 Sb., dále dvěma paušálními náhradami hotových výdajů po 300 Kč dle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. a 21 % DPH z odměny a náhrad advokáta, tedy 1 428 Kč. Celkem tedy výše náhrady nákladů řízení činí 11 228 Kč. Za úkon právní služby, z něž by žalobci vzniklo právo na odměnu a náhradu, soud nepovažoval podání repliky, neboť ta obsahovala zopakování a zdůraznění skutečností již namítaných v žalobě a nepřinesla do věci nic nového.
20. V souladu s § 149 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. uložil soud žalovanému zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám právního zástupce žalobce, a to v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 16. února 2018

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu