



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D., a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci žalobce **M. K.**, bytem B. N. 706, V. P., zastoupeného JUDr. Radomírem Šimkem, advokátem se sídlem Opletalova 25, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 3. 2015, č. j. 7367/15/5100-31461-705264,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 3. 2015, č. j. 7367/15/5100-31461-705264 a výzva Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 13. 8. 2014, č. j. 3527159/14/2102-24402-207762, se z r u š u j í a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen žalobci zaplatit ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 15.342 Kč k rukám jeho právního zástupce JUDr. Radomíra Šimka.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou k poštovní přepravě dne 8. 4. 2015 domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 3. 2015, č. j. 7367/15/5100-31461-705264 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 8. 2014, č. j. 3527159/14/2102-24402-207762 (dále jen „výzva ručiteli“). Tímto rozhodnutím finanční úřad vyzval žalobce jako ručitele k úhradě daňového nedoplatku daně z převodu nemovitosti za poplatníka J. J., bytem M. 1479/3, P. (dále jen „prodávající“). Předmětem daně byl úplatný převod id. $\frac{3}{4}$ pozemku parc. č. X, id. $\frac{3}{4}$ pozemku parc. č. X a celého rozestavěného rodinného domu, nacházejícího se na těchto pozemcích, vše v k. ú. Kamýk u Velkých Přílep, obec V. P., zapsaných na LV č. X vedeném Katastrálním úřadem pro Středočeský kraj, Katastrální pracoviště Praha – západ.

Žalobce uvedl, že dne 18. 4. 2012 uzavřel s prodávajícím smlouvu o úplatném převodu shora specifikovaných nemovitostí. Tyto nemovitosti (jako celek, nikoliv jen převáděná část) byly oceněny znaleckým posudkem č. X ze dne 29. 11. 2011 vypracovaným M. O., znalcem z oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady se zvláštní specializací nemovitosti, a to na částku 8.156.330 Kč. Povinným k úhradě daně z nemovitostí byl prodávající, žalobce byl ze zákona ručitelem.

Žalobce namítá, že nebyly splněny podmínky ustanovení § 171 odst. 3 daňového řádu, neboť správce daně dostatečně nevymáhal daňový nedoplatek po prodávajícím, a to ačkoliv zde možnost úspěšného vymáhání byla jednoznačně dána. Byly zjištěny nemovitosti ve vlastnictví prodávajícího, avšak správní orgány se pouze spokojily s konstatováním, že výtěžek z těchto nemovitostí by nestačil ani k pokrytí nákladů na vymáhání daně. Správce daně činil i po vydání výzvy ručiteli další kroky k vymožení daňového nedoplatku, což pouze dokládá nenaplnění § 171 odst. 3 daňového řádu. Ve správním spisu nejsou založeny žádné doklady, kterými by správce daně mohl prokázat bezvýslednost vymáhání daňového nedoplatku po daňovém subjektu. Napadené rozhodnutí tak stojí na nesprávném posouzení skutkového i právního stavu věci.

Žalobce dále namítá nesprávnost výpočtu daně, neboť správce daně opomněl zohlednit skutečnost, že byl převáděn pouze podíl ve výši id. $\frac{3}{4}$ na převáděných pozemcích.

Žalovaný se ztotožnil s obsahem napadeného rozhodnutí a upřesnil, že správce daně před vydáním výzvy ručiteli podnikal kroky k vymožení daňového nedoplatku. Dne 4. 11. 2013 bylo zřízeno zástavní právo k nemovitostem prodávajícího, exekučním příkazem ze dne 10. 3. 2014 a 24. 3. 2014 byla nařízena daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu. Podařilo se však vymoci pouze částku 11.013,53 Kč, která byla částečně použita na úhradu exekučních nákladů a ve zbytku na úhradu daňového nedoplatku. Co se týče motorových vozidel, provedl správce daně dvě místní šetření, a to dne 14. 4. 2014 a 10. 12. 2014, avšak bezvýsledně.

Žalovaný dále zdůraznil, že na nemovitostech ve vlastnictví prodávajícího vážne několik zástavních práv, přičemž správce daně nemá při uspokojování své pohledávky přednostní právo. Pohledávky jsou uspokojovány dle jejich vzniku. Z výpisu z katastru nemovitostí vyplývá, že pohledávka správce daně není první v pořadí, k jejímu uspokojení by tedy došlo až po uspokojení zástav v pořadí před ním. Hodnota předmětných nemovitostí

nedosahuje výše, která by uspokojila všechny věřitele. Žádný další majetek prodávajícího nebyl zjištěn, proto správce daně přistoupil k vydání výzvy ručiteli.

K chybnému vyměření daně žalovaný uvedl, že správce daně vycházel ze znaleckého posudku M. O. na cenu nemovitostí ke dni 28. 11. 2011. S ohledem na změnu právních předpisů bylo potřeba znalecký posudek přepočíst, což správce daně učinil v přepočtu znaleckého posudku č. V-2907/2012 ze dne 8. 7. 2013. Stavba byla oceněna na 8.186.426,50 Kč a pozemky celkem na 174.765,40 Kč, přičemž tato částka byla ponížena o $\frac{1}{4}$, tj. na 131.074,02 Kč. Výsledná cena zjištěná tak ke dni 19. 4. 2012 celkem činí 8.317.500 Kč. Správce daně tedy skutečnost, že byl převáděn pouze podíl na pozemku ve výši $\frac{3}{4}$ zohlednil. Žalovaný proto navrhl žalobu zamítnout, neboť napadené rozhodnutí netrpí nezákonností.

Žalobce v replice setrval na tom, že výpočet základu daně byl proveden správcem daně nesprávně. Tvzení žalovaného o šetření ve věci motorových vozidel ve vlastnictví prodávajícího pouze potvrzuje tvrzení žalobce, že žalovaný nevyvinul žádné úsilí ke zjištění místa, kde by se tato vozidla mohla nacházet. O místním šetření ze dne 14. 4. 2014 nebyl v době nahlížení do spisu žádný záznam. Z výpisu z katastru nemovitostí je patrné, že zástavní právo zřízené žalovaným dne 4. 11. 2013 je zástavním právem prvním v pořadí. Hodnota pozemku o výměře 986 m² je přinejmenším 2.000 Kč/m². Výtěžek z prodeje by tak nepochybně pokryl celou dlužnou částku. Správce daně upustil od vymáhání, aniž by měl podložený důvod se domnívat, že by vymáhání bylo zjevně bezúspěšné.

Ze správního spisu soud zjistil, že výzvou správce daně ze dne 14. 11. 2012 byl prodávající vyzván k podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí s případnými přílohami v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Při ústním jednání, konaném dne 27. 3. 2013, byla zmocněnkyni prodávajícího tato výzva doručena. Daňové přiznání ve lhůtě podáno nebylo, proto správce daně přistoupil k vyměření daně dle pomůcek. Nechal zpracovat přepočet znaleckého posudku ze dne 29. 11. 2011, vypracovaného znalcem M. O. při příležitosti uzavírání kupní smlouvy na nemovitosti ve vlastnictví prodávajícího. Správce daně tak po změně koeficientů prodejnosti a inflace a ponížení hodnoty pozemků o $\frac{1}{4}$ přepočtl zjištěnou cenu nemovitostí ke dni 19. 4. 2012 a dospěl k částce 8.317.500 Kč. Platebním výměrem ze dne 19. 8. 2013, č. j. 3037150/13/2102-24402-208840 byla podle pomůcek vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 249.525 Kč, přičemž daň byla splatná do 15 dnů ode dne právní moci tohoto platebního výměru. Platební výměr ze dne 19. 8. 2013 nabyl právní moci dne 1. 10. 2013.

Jelikož daň nebyla prodávajícím ve stanovené lhůtě uhrazena, přistoupil správce daně k jejímu vymáhání. Rozhodnutím správce daně ze dne 4. 11. 2013, č. j. 3649597/13/2102-25200-203327, bylo zřízeno zástavní právo na nemovitostech ve vlastnictví prodávajícího, a to na pozemcích p. č. X, X a X v k. ú. Kamýk u Velkých Přílep, obec V. P. Součástí správního spisu je též odpovídající výpis z katastru nemovitostí ke dni 1. 8. 2014, z nějž vyplývá, že uvedené pozemky evidované jako ostatní plocha o celkové rozloze 986 m² jsou vedle tohoto zástavního práva na částku 245.525,- Kč zapsaného ke dni 4. 11. 2013 zatíženy i zástavním právem smluvním pro Sberbank CZ, a.s., na částky v součtu až 45,3 mil. Kč s účinky vkladu ke dni 23. 12. 2013 (smlouva je z téhož dne; dopadá pouze na pozemek p. č. X) a zástavním právem exekutorským pro Komerční banku, a.s., na částku 7.168,30 Kč s právními účinky ke dni 8. 7. 2014. Dne 11. 4. 2014 bylo provedeno místní šetření na adresách prodávajícího za účelem exekuce movitých věcí. Ani jedno z vozidel, evidovaných

na prodávajícího, nebylo spatřeno. Exekucními příkazy ze dne 10. 3. 2014, č. j. 1042807/14/2102-25200-203327, a ze dne 24. 3. 2014, č. j. 1255387/14/2102-25200-203327, byla nařízena daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu prodávajícího. Ze sdělení Všeobecné zdravotní pojišťovny ze dne 3. 9. 2014 k dotazu správce daně ze dne předcházejícího vyplývá, že prodávající byl ke dni 3. 9. 2014 zaměstnán u společnosti E. s.r.o. Dne 10. 12. 2014 bylo provedeno další místní šetření ohledně movitých a nemovitých věcí prodávajícího, při němž bylo zjištěno, že pozemek je zarostlý dřevinami a vede k němu pouze polní cesta. Ani jedno z vozidel registrovaných na prodávajícího se zde nenacházelo.

Již dne 13. 8. 2014 přitom byla vydána výzva ručiteli k zaplacení nedoplatku daně ve výši 240.555 Kč. Proti této výzvě podal žalovaný dne 10. 9. 2014 odvolání s tím, že nebyly splněny požadavky pro její vydání dle § 171 odst. 3 daňového řádu. Dále nesouhlasí částka uvedená ve výzvě a částka vyměřená dle platebního výměru č. j. 3037150/13/2102-24402-208840. Zpochybňuje i samotné vyměření daně.

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a rozhodnutí správce daně potvrdil. Dospěl přitom k závěru, že zákonné podmínky pro vydání výzvy ručiteli byly splněny, neboť prodávající neuhradil v řádně stanovené lhůtě a ani po výzvě správce daně daň z převodu nemovitosti a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání. Co se týče námitky žalobce ohledně rozdílných částek v platebním výměru a ve výzvě ručiteli, k tomu žalovaný poukazuje na částečně vymožené plnění na prodávajícím. Ohledně nesprávně vyměřené daně dospěl žalovaný k závěru, že ani tato námitka není důvodná, neboť v přepočtu znaleckého posudku byl zohledněn prodej pouze $\frac{3}{4}$ pozemku. Napadené rozhodnutí bylo doručeno zástupci žalobce dne 11. 3. 2015.

Soud poté, co ověřil, že žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) a že je věcně i místně příslušným soudem, přezkoumal v žalobou vymezeném rozsahu napadené rozhodnutí. Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.

Podle § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, schváleného usnesením Poslanecké sněmovny č. 379/2013 Sb. se pro daňové povinnosti u daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, použije zákon č. 357/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu. Toto zákonné opatření nabylo účinnosti dnem 1. 1. 2014.

Rozhodujícím okamžikem pro zjištění použitelné právní úpravy ohledně daně z nabytí nemovitosti, resp. z převodu nemovitosti, je přechod vlastnictví k nemovitosti. Vzhledem k tomu, že vlastnické právo žalobce bylo do katastru nemovitostí zapsáno s účinky ke dni 19. 4. 2012, je pro daný případ rozhodná právní úprava účinná do 31. 12. 2013, tj. zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 405/2012 Sb. (dále jen „zákon o trojdani“).

Podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani je poplatníkem daně z převodu nemovitosti převodce (prodávající); nabyvatel je v tomto případě ručitelem.

Podle § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek.

Podle § 114 odst. 4 daňového řádu směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použitých pomůcek.

Vzhledem k tomu, že prodávající nepodal ve stanovené lhůtě daňové přiznání, byl správcem daně vyzván, aby tak učinil dodatečně v náhradní lhůtě, avšak ani této lhůty prodávající nevyužil. Zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny, když daňový subjekt ve lhůtě zákonem stanovené nepodal daňové přiznání a neučinil tak ani po výzvě správce daně, jak již konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004-68, publikovaném pod č. 610/2005 Sb. NSS (dostupném, stejně jako další níže zmiňovaná rozhodnutí, na www.nssoud.cz): „*Pokud správce daně postupuje v intencích § 44 odst. 1 d. ř. (pozn. nyní tomuto ustanovení odpovídá § 145 daňového řádu) tak, že základ daně a daň vyměří podle pomůcek, je zákonnost takového postupu dána tím, že daňový subjekt má daňovou povinnost a ani na výzvu správce daně nepodal ve stanovené lhůtě daňové přiznání.*” Žádné výhody dle § 98 odst. 2 daňového řádu z obsahu spisu nejsou zřejmé. Dle § 114 odst. 4 daňového řádu odvolací orgán, potažmo soud může přezkoumat pouze volbu a použití pomůcek správcem daně (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS).

Námítka žalobce za dané situace směřuje do výpočtu daně podle pomůcek s tím, že správce daně podle žalobce nezohlednil převod pouze $\frac{3}{4}$ pozemků. Z přepočtu znaleckého posudku k rozhodnému datu právních účinků kupní smlouvy (19. 4. 2012), který správce daně použil jako jednu z pomůcek k výpočtu daně, je ovšem zřejmé, že cena pozemku, stanovená ve znaleckém posudku ze dne 29. 11. 2011, z níž obě strany kupní smlouvy při jejím podpisu vycházely, byla nejen korigována co do koeficientů prodejnosti a inflace, ale byla dále rozlišena na cenu rozestavěného domu (8.186.426,48 Kč) a na cenu vlastních pozemků (174.765,40 Kč), která byla o $\frac{1}{4}$ pokráčena s ohledem na převod pouze $\frac{3}{4}$ pozemků (131.074,02 Kč). K zohlednění převodu pouze $\frac{3}{4}$ pozemků tedy oproti tomu, co žalobce tvrdí, došlo. Na podkladě takto stanovené ceny (celkem 8.317.500,- Kč) byla následně stanovena i výše daně z převodu nemovitostí (249.525,- Kč) odpovídající zákonné 3% sazbě daně. Částka daně uvedená ve výzvě ručiteli (240.555,- Kč) pak byla předtím zjevně ještě snížena o částku, kterou se správci daně podařilo vymoci příkázáním pohledávky z účtu (8.970,- Kč). S ohledem na shora uvedené se tedy jeví žalobní bod směřující do chybně vypočtené výše daně nedůvodným.

Podle § 171 odst. 1 daňového řádu 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. Dle odst. 3 tohoto 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.

Pro posouzení důvodnosti dalšího žalobního bodu, tj. namítané nezákonnosti vydání výzvy ručiteli, je třeba zkoumat několik podmínek. Za prvé, zda daňový nedoplatek nebyl daňovým subjektem, tedy prodávajícím, ve stanovené lhůtě uhrazen. Za druhé, zda byl

prodávající bezvýsledně upomenut o úhradu daňového nedoplatku. A za třetí, zda nedoplatek nebyl uhrazen ani při jeho vymáhání na prodávajícím.

První dvě podmínky byly splněny, neboť ze správního spisu je patrné, že prodávající nepodal ve stanovené lhůtě daňové přiznání, a to ani po výzvě správce daně k jeho podání. Proto mu byla daň vyměřena dle pomůcek a k její úhradě mu byla poskytnuta dodatečná lhůta. Proávající daňový nedoplatek neuhradil ani v dodatečné lhůtě, proto správce daně přistoupil k vymáhání daňového nedoplatku. Třetí podmínku pro vydání výzvy ručiteli, tj. bezvýslednost vymáhání daňového nedoplatku po prodávajícím, však nelze mít za splněnou.

Ručitelství je institut, jež znala už předchozí právní úprava. Původně byl upraven v § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 5. 2006, který stanovil, že *„Daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Proti této výzvě se může ručitel odvolat. V odvolání může ručitel namítat pouze skutečnost, že není ručitelem nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo že již bylo zaplacen.“* Zprvu bylo judikaturou toto ustanovení vykládáno doslovně, tedy že k vymáhání daňového nedoplatku po ručiteli lze přistoupit bez ničeho (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004-57, a ze dne 25. 7. 2005, č. j. 6 Afs 4/2004-70). Tato judikatura však byla překonána rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004-54, č. 792/2006 Sb. NSS, který zdůraznil subsidiaritu ručitelství a k možnosti domoci se daňového nedoplatku na ručiteli vyžadoval předchozí výzvu. Neudržitelnost výkladu ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků z hlediska podstaty ručitelství pak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006-55, č. 1525/2008 Sb. NSS: *„Neudržitelný je rovněž přístup, který pomíjí akcesoritu a subsidiaritu ručení, a toliko ze samotného textu § 57 odst. 5 daňového řádu dovozuje, že jedinými předpoklady povinnosti ručitele zaplatit daňový nedoplatek je existence zákonného ustanovení takovouto povinností předvídací a dále výzva správce daně. Tyto předpoklady jsou zcela nepochybně předpoklady nutné, nikoliv však dostatečné.“* Dále doplnil, že *„subsidiarita ručitelského závazku znamená, že ručitel není zavázán vedle hlavního dlužníka coby společný dlužník, nýbrž je povinen uspokojit pohledávku věřitele teprve tehdy, neuspokojí-li dlužník. Ručitel tedy není dlužníkem primárním, nýbrž až sekundárním.“*

Novelou zákona o správě daní a poplatků, provedenou zákonem č. 230/2006 Sb., zákonodárce upravil institut ručení v souladu s nyní již konstantní judikaturou. K bezvýsledné výzvě správce daně připojil již judikaturou dovozovaný požadavek bezúspěšného vymáhání daňového nedoplatku po dlužníkovi (srov. § 57a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 6. 2006). Tuto úpravu pak přejal i daňový řád ve svém § 171 odst. 3.

Jak z vývoje zákona, tak i z judikatury je patrný stále se zvyšující požadavek na ochranu ručitele. Je nyní na správcích daně, aby *„aktivně zjišťovali majetkovou situaci dlužníka a pokusili se po dlužníkovi vymoci daňový nedoplatek, byť i jen v částečné výši. Teprve pokud by i poté bylo zřejmé, že vymáhání po daňovém dlužníkovi by bylo bezvýsledné (případně že vymáhání určité části nedoplatku by bylo bezvýsledné), mohl by správce daně postupovat podle § 57a odst. 1 daňového řádu“*, jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 3. 2014, č. j. 1 Afs 3/2014-31, č. 3036/2014 Sb. NSS. V dalším rozsudku (ze dne 13. 8. 2015, č. j. 10 Afs 10/2015-46, č. 3306/2015 Sb. NSS) Nejvyšší

správní soud uzavřel, že „smyslem takového pojetí je bezpochyby poskytnutí větší ochrany daňovému ručiteli, který se stává ručitelem přímo ze zákona. Legitimním cílem státu je sice vyměřit, vybrat a případně vymáhat daně, musí tak ovšem vždy činit způsobem, který ctí základní práva jednotlivce, v daném případě daňového ručitele, kterému § 8 odst. 1 zákona o dani z převodu nemovitostí ukládá veřejnoprávní povinnost. Požadovat plnění po daňovém ručiteli je proto možné, až když je zřejmé, že dluh nebude vymožen od primárního daňového dlužníka.“

V daném případě došlo před vydáním výzvy ručiteli k postižení nemovitých věcí prodávajícího a přikázání pohledávky z jeho účtu. Ohledně jeho movitých věcí bylo zjištěno pouze to, že je vlastníkem několika automobilů, které však není možné dohledat, neboť na dvou provedených místních šetřeních nebyly viděny. Další kroky správce před vydáním výzvy nečinil. Jak vyplývá i z dalšího jednání správce daně, majetková situace prodávajícího nebyla v době vydání výzvy ručiteli zjištěna dostatečně, neboť až několik dní po jejím vydání byl teprve odeslán dotaz na zdravotní pojišťovnu, od níž bylo zjištěno, že prodávající je zaměstnán. Přesto žádné další kroky k ověření a upřesnění této informace u zaměstnavatele ani žalovaný ani správce daně nepodnikli a nedošlo ani k vydání exekučního příkazu na srážky ze mzdy. Nebylo tedy zjištěno, zda je prodávající skutečně zaměstnán, jaký příjem pobírá, zda by bylo možno, byť třeba i jen částečně z tohoto příjmu dlužný nedoplatek uhradit. Nebyl proveden ani pokus o soupis movitých věcí dlužníka, tedy vyjma automobilů, které se ale ani tak nepodařilo při dvou místních šetřeních dohledat. Ze správního spisu není ani patrné, na základě čeho žalovaný dovodil, že jím zřízené zástavní právo k pozemkům není prvním v pořadí a že prodejem pozemků nebude možné dlužnou daň uhradit. Z výpisu z katastru nemovitostí naopak plyne, že nejstarším zástavním právem váznoucím na nemovitostech prodávajícího je díky včasnému zřízení právě daňové zástavní právo, ostatní zástavní práva byla zřízena až pozdějšího data. Kromě toho, evidence parcel v druhu pozemků ostatní plocha žádným způsobem nepředurčuje to, zda se nejedná o pozemky využitelné k zástavbě – to plyne v zásadě pouze z platného územního plánu příslušné obce (V. P.), avšak tím, do jakých ploch dané pozemky územní plán zařazuje, se žalovaný nezabýval, ani nenechal zpracovat odhad tržní ceny (v tomto případě nikoliv ceny vyhláskové, která má význam pouze pro stanovení výše daně) těchto pozemků. Skutečnost, že tyto pozemky netvoří souvislou plochu, ještě neznamená, že nemají hodnotu i jako pozemky samostatné, zejm. parcela č. X o výměře 744 m².

Správce daně je povinen před vydáním výzvy ručiteli učinit taková zjištění, která by ho utvrdila v tom, že uhradit dlužnou daň v daňové exekuci nelze, resp. že její úhradu není možné v částce, k jejíž úhradě ručitele vyzývá, reálně v rozumné době očekávat. Z dostupných databází tak měl zjistit, zda je prodávající vlastníkem nemovitostí a automobilů a zda prodávající vlastní nějaké bankovní účty (což učinil). Správní orgán však měl také ještě před vydáním výzvy zjišťovat, zda a kým je za prodávajícího hrazeno zdravotní a sociální pojištění za účelem případného postižení s tím spjatého příjmu, mohl také zjistit, zda se v bydlišti prodávajícího nenachází movité věci vhodné k prodeji, a zejména měl prověřit reálnou hodnotu pozemků, k nimž zřídil (jako první v pořadí) zástavní právo. Žádná taková zjištění však správce daně před vydáním výzvy k dispozici neměl.

Soud má tudíž za to, že správce daně ani žalovaný dostatečně nectili zásady akcesority a subsidiarity institutu zákonného ručitelství, neboť nebyl dostatečně zjištěn rozsah majetku prodávajícího. Napadené rozhodnutí tak vychází ze skutkového stavu, který je zásadním

způsobem neúplný a k jehož doplnění je třeba provést další rozsáhlé dokazování. S ohledem na učiněné závěry je tedy zjevné, že napadené rozhodnutí neobstojí. Proto soud přistoupil podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. ke zrušení napadeného rozhodnutí a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud dále rozhodl i o zrušení výzvy správce daně k úhradě daňového nedoplatku ručitelem, neboť je zřejmé, že v době jejího vydání pro takový postup nebyly splněny zákonné podmínky (srov. výjimky formulované v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, č. 1997/2010 Sb. NSS).

V navazujícím řízení je správní orgán vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), přičemž bude třeba, aby byly dostatečně prošetřeny majetkové poměry prodávajícího, a k vydání výzvy ručiteli bylo přistoupeno až poté, co by bylo zřejmé, že vymáhání tohoto nedoplatku po prodávajícím by bylo v rozsahu částky uvedené ve výzvě bezvýsledné.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobci, který byl ve věci úspěšný, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové částce 15.342 Kč. Tuto částku tvoří odměna za právní zastoupení sestávající z odměny za tři úkony právní služby po 3.100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky – § 7 bod 5, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů] a dále tři paušálních částek jako náhrad hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky, k čemuž je třeba připočíst náhradu za 21 % DPH z předchozích částek ve výši 2.142 Kč a soudní poplatek ve výši 3.000 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

V Praze dne 1. června 2016

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Bc. Pavlína Švejdová