



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudců Mgr. Aleny Krýlové a Mgr. Gabriely Bašné v právní věci žalobce: CIDEX s.r.o., Akademia Heyrovského 1148, Hradec Králové, zast. Mgr. Markem Hoskovcem, advokátem, Hybernská 20, Praha 1, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 28.1.2011, č.j. 218/11-1400-201897,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podal žalobu proti rozhodnutí označenému v záhlaví rozsudku, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Poděbradech ze dne 29.9.2010, č.j. 43340/10/055960201200 - výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle § 57a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále ZSDP), již byl žalobce vyzván k úhradě daňového nedoplatku ve výši 150 000,- Kč.

Odvolací orgán v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že na základě kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a prodávající společností MTS Group s.r.o. došlo k převodu vlastnického práva podílu 400/1000 nemovitostí zapsaných na listu vlastnictví č. 7135 pro k.ú. Poděbrady, vklad práva byl povolen rozhodnutím Katastrálního úřadu pro Středočeský kraj, Katastrální pracoviště Nymburk č.j. V-427/2010 ze dne 12.2.2010, právní účinky vkladu práva vznikly dne 28.1.2010. Daň z převodu nemovitostí byla vyměřena v souladu s § 18 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění do 31.12.2010 ke dni 31.5.2010 a ve lhůtě dle § 18 odst. 2 uvedeného zákona nebyla uhrazena. Bylo zjištěno, že u společnosti MTS Group s.r.o na základě rozhodnutí Krajského soudu v H. Králové č.j. KSPA 56 INS 3071/2010-A-3 bylo zahájeno insolvenční řízení, účinky zahájení insolvenčního řízení nastaly dne 26.3.2010. Na základě usnesení uvedeného

soudu bylo rozhodnuto o úpadku dlužníka, účinky tohoto rozhodnutí nastaly dne 17.5.2010. Dne 18.8.2010 bylo rozhodnuto o prohlášení konkurzu na majetek dlužníka.

Odvolací orgán uvedl, že na základě uvedeného zjištění byla správcem daně vydána předmětná výzva k zaplacení nedoplatku ručitelem.

V odvolání proti této výzvě žalobce uvedl, že nebyly splněny zákonné podmínky dle § 57a ZSDP, u Finančního úřadu v Pardubicích je totiž evidován přeplatek, který by měl být převeden na předmětný daňový nedoplatek.

Podle odvolacího orgánu je však odvolání nedůvodné. Ust. § 57a ZSDP stanoví, že správce daně je oprávněn vyzvat ručitele pouze tehdy, jestliže byl nedoplatek uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoliv byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné. Obdobné ustanovení je i v § 171 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v němž byla doplněna věta, že výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu. Podle odvolacího orgánu bylo bezvýsledné vymáhání, tj. podmínka pro oprávnění správce daně vyzvat ručitele ke splnění ručitelské povinnosti, osvědčeno tím, že usnesením soudu čj. KSPA 56 INS 3071/2010-A-41 ze dne 17.5.2010 byl zjištěn úpadek, z odůvodnění tohoto usnesení totiž vyplývá, že spol. MTS GROUP s.r.o. je předlužena. Daň z převodu nemovitostí byla splatná dne 31.5.2010, její splatnost tedy nastala až po zahájení insolvenčního řízení vyhláškou čj. KSPA 56 INS 3071/2010-a-3 dne 25.3.2010 a poté, co byl dne 17.5.2010 zjištěn úpadek.

Odvolací orgán odkázal na ust. § 109 odst. 1 písm. c) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku (insolvenční zákon), dle něhož lze zahájit výkon rozhodnutí či exekuci, která postihovala majetek ve vlastnictví dlužníka, jakož i jiný majetek, který náleží do majetkové podstaty, nelze jej však provést. Uvedl, že součástí majetkové podstaty se stal dle § 40a odst. 4 ZSDP i přeplatek obchodní společnosti MTS Group s.r.s. evidovaný na osobním účtu u Finančního úřadu v Pardubicích. Vznesení požadavku, aby tento finanční úřad převedl přeplatek na úhradu daně z převodu nemovitostí Finančnímu úřadu v Poděbradech, je zvláštní formou exekuce, neboť má pro daňového dlužníka obdobné následky jako daňová exekuce, je jen jinou formou uspokojení daňových pohledávek; žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 9 Afs 57/2007-49. Uvedl, že vzhledem k tomu, že vratitelný přeplatek evidovaný Finančním úřadem v Pardubicích se stal zahájením insolvenčního řízení součástí majetkové podstaty, nemohl být převeden na úhradu nedoplatku daně z převodu nemovitostí evidovaného Finančním úřadem v Poděbradech, neboť podle § 109 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona nelze exekuci na majetek náležející do majetkové podstaty provést.

Žalobce v žalobě především uvedl, že společnost MTS Group s.r.o. byla povinna podat daňové přiznání k dani z převodu nemovitosti do 31.5.2010, a tuto povinnost splnila. Daň z převodu nemovitostí ve výši 150 000,- Kč se stala splatnou ke dni 31.5.2010. Příslušný správce daně dne 29.9.2010 vydal podle § 57a odst. 1 ZSDP výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Žalobce dále odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, dle něhož bylo vůči společnosti MTS Group s.r.o. zahájeno insolvenční řízení ke dni 25.3.2010, o úpadu dlužníka bylo rozhodnuto dne 17.5.2010 a dne 18.8.2010 bylo rozhodnuto o způsobu řešení úpadku dlužníka, a to prohlášením konkurzu, účinky prohlášení konkurzu nastaly dne 18.8.2010.

Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, že byla splněna podmínka bezvýsledného vymáhání pro oprávnění správce daně vyzvat žalobce jako ručitele ke splnění ručitelské povinnosti, což žalovaný dovozoval na základě skutečnosti, že podle usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17.5.2010 je společnost MTS Group s.r.o. předlužena. Namítl, že v procesním předpisu platném v době vydání výzvy ručiteli nebylo zakotveno oprávnění vydat ručitelskou výzvu po zahájení insolvenčního řízení, před tím, než jsou známy výsledky tohoto řízení. K tomu, aby správce daně byl oprávněn vydat výzvu k úhradě nedoplatku ručitelem dle § 57a ZSDP, jsou zákonem stanoveny podmínky, které musí být splněny. Správce daně však neučinil žádné kroky vedoucí k upomínání dlužníka k úhradě daňového nedoplatku a rovněž na daňovém subjektu daňový nedoplatek nevymáhal. V době splatnosti daně sice již bylo zahájeno insolvenční řízení a rozhodnuto o úpadku dlužníka, správce daně však měl možnost přihlásit ve lhůtě 30 dnů od zjištění úpadku dlužníka své pohledávky do insolvenčního řízení. To však neučinil, tj. neučinil základní úkony řádného hospodáře při správě daňových pohledávek a svoje daňové pohledávky v předmětném insolvenčním řízení nepřihlásil. Podle žalobce není možné dovolávat se osvědčení splnění podmínek dle § 57a odst. 1 ZSDP a tím i legitimace k vydání výzvy ručiteli pouze na základě skutečnosti, že usnesením soudu ze dne 17.5.2010 byl zjištěn úpadek dlužníka.

Žalobce dále namítl, že podle jeho zjištění bylo v období od rozhodnutí o úpadku do rozhodnutí o způsobu řešení úpadku konkurzem, tj. od 18.5.2010 do 17.8.2010, vráceno na účet dlužníka 991 375,- Kč z titulu daňových přeplatků a v době od rozhodnutí o způsobu řešení úpadku konkurzem, tj. od 18.8.2010 bylo do 30.11.2010 na účet dlužníka vráceno dalších 598.583,- Kč z titulu daňových přeplatků. Žalobce současně zjistil (viz soupis majetkové podstaty č.j. KSPA 56INS 3071/2010-B-16), že ke dni rozhodnutí o úpadku dlužník evidoval daňové pohledávky ve výši 3.069.702,- Kč. Uvádí-li žalovaný, že daňový přeplatek se podle § 40 odst. 4 ZSDP (správně má být 40a odst. 4 ZSDP – poznámka soudu) stal součástí majetkové podstaty, pak žalobce namítá, že správce daně neplnil řádně své zákonné povinnosti, neboť nesledoval aktuální stav insolvenčního rejstříku. Je zřejmé, že o probíhajícím insolvenčním řízení nevěděl, svědčí o tom skutečnost, že předmětný daňový nedoplatek do insolvenčního řízení nepřihlásil. Pokud by správce daně měl o probíhajícím insolvenčním řízení známost v době, kdy se předmětný daňový nedoplatek stal splatným a současně vykonatelným, bylo by možné postupovat ve spolupráci s obecným správcem daně v souladu s insolvenčním zákonem tak, aby tato pohledávka byla uspokojena, neboť podle § 140 odst. 2 insolvenčního zákona je i po rozhodnutí o úpadku přípustné vzájemné započtení pohledávek dlužníka a věřitele, jestliže jsou splněny zákonné podmínky pro toto započtení před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku. Tato možnost je vázána na podmínku dle § 140 odst. 3 insolvenčního zákona a to, že započtení podle § 140 odst. 1 je přípustné pouze tehdy, jestliže se dlužníkův věřitel stal přihlášeným věřitelem. Žalobce odkázal na lhůtu pro přihlášení pohledávek věřitelů stanovenou výzvou v usnesení o úpadku, která činila 30 dnů od rozhodnutí o úpadku, tj. běžela do 16.6.2010, a konstatoval, že správce daně se však přihlášeným věřitelem nestal, neboť svou pohledávku u insolvenčního soudu nepřihlásil, přestože tak učinit mohl a měl.

V případě přihlášení daňových pohledávek a na základě žádosti o převedení daňového přeplatku vůči obecnému správci daně v souladu s § 64 odst. 2, by správce daně mohl svůj daňový nedoplatek vůči dlužníkovi zcela zhojit i po rozhodnutí o úpadku dlužníka.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že má za to, že zahájení insolvenčního řízení nebylo překážkou pro vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, jak vyplývá i

z ust. § 183 odst. 2 a 3 insolvenčního zákona. Dále uvedl, že ve smyslu § 57a odst. 1 ZSDP nebyl finanční úřad povinen vyzývat daňového dlužníka k úhradě nedoplatku nebo na něm úhradu vymáhat, jestliže bylo zřejmé, že by vymáhání bylo prokazatelně bezvýsledné. Zřejmé bezvýsledné vymáhání bylo prokázáno tím, že usnesením soudu ze dne 17.5.2010 byl zjištěn úpadek spol. MTS Group s.r.o., neboť byla předložena. Zjištěním úpadku pro předložení byla splněna podmínka pro to, aby finanční úřad vyzval žalobce ke splnění ručitelské povinnosti. Povinnost ručení žalobce vyplývá z ust. § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. Jedná se o zákonné ručení, takže v okamžiku vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí muselo být žalobci zřejmé, že je v postavení ručitele za daňový nedoplatek na dani z převodu nemovitostí. Na povinnost ručení nemá vliv skutečnost, že finanční úřad pohledávku nepřihlásil do insolvenčního řízení. Žalobce mohl pohledávku přihlásit do insolvenčního řízení jako pohledávku podmíněnou. Žalovaný na okraj poznamenal, že pohledávky přihlášené do insolvenčního řízení činily 54 798 976 Kč. Majetková podstata, ze které mají být pohledávky uspokojeny, byla oceněna na 19 401 402 Kč. Zajištěné pohledávky, které se uspokojují z majetkové podstaty v plné výši, činí 746 183 Kč. Vzhledem k přednostnímu uspokojení nákladů insolvenčního řízení včetně odměny insolvenčního správce a pohledávek za podstatou, o které se snižuje částka připadající na uspokojení přihlášených pohledávek, je podle žalovaného zřejmé, že pohledávka na dani z převodu nemovitosti by v insolvenčním řízení uspokojena nebyla. K námitce, že správce daně mohl postupovat podle § 140 odst. 2 insolvenčního zákona, tj. mohl započíst daňový nedoplatek na daňové přeplatky dlužníka evidované u jiného finančního úřadu, žalovaný uvedl, že zápočet je možný pouze v případě vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele. Finanční úřad v Poděbradech však byl ve vztahu ke spol. MTS Group s.r.o. v postavení pouze věřitele, nikoliv však zároveň v postavení dlužníka, neboť na osobním daňovém účtu společnosti MTS Group, s.r.o. vedeném Finančním úřadem v Poděbradech nebyl evidován daňový přeplatek; zápočet tedy nemohl být proveden. Poznamenal, že v insolvenčním řízení vystupuje každý finanční úřad jako samostatný věřitel. Dále uvedl, že postup dle § 64 odst. 2 ZSDP, tj. možnost požádat jiného správce daně o převedení přeplatku na úhradu nedoplatku, není zápočtem, ale zvláštním druhem exekuce; finanční úřad k požadavku připojuje exekuční titul, na jehož základě je poukázán přeplatek – pohledávka dlužníka – na úhradu nedoplatku evidovaného u jiného finančního úřadu – věřitele dlužníka. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

U ústního jednání před soudem zástupce žalobce uvedl, že v mezidobí došlo k těmto skutečnostem: insolvenční správce původního vlastníka nemovitostí sepsal nemovitosti do majetkové podstaty dlužníka, byl veden spor o platnost kupní smlouvy mezi původním vlastníkem a žalobcem, který skončil smírem a dohodou o narovnání, z níž vyplývá, že nabyvatel podle kupní smlouvy se nikdy nestal vlastníkem předmětných nemovitostí. Nebyl tedy povinen platit daň z převodu nemovitostí a stejně ani žalobce nebyl jako ručitel povinen tuto daň platit. K dotazu soudu uvedl, že žalobce předmětnou daň jako ručitel zřejmě dosud nezaplatil. Soudu předložil odpůrčí žalobu podanou insolvenčním správcem proti žalovanému CIDEX s.r.o., dohodu o narovnání uzavřenou dne 11.7.2014 mezi insolvenčním správcem, jakožto žalobcem a spol. CIDEX s.r.o., jakožto žalovanou, dle níž společnost CIDEX s.r.o. souhlasila, aby žalobce v pozici insolvenčního správce zajistil zpeněžení nemovitostí zapsaných do majetkové podstaty dlužníka, a to kromě dalších i id. spoluvlastnického podílu o velikosti 400/1000 na p.č. 1255/27 a 1255/53, s tím, že čistý výtěžek z prodeje bude mezi účastníky dohody rozdělen v poměru 72,5:27,5, přičemž 72,5% výtěžku obdrží majetková podstata a 27,5 % výtěžku obdrží žalovaná společnost CIDEX s.r.o. Dále zástupce žalobce soudu předložil usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 8.10.2014, č.j. KSPA 56 INS 3071/2010-B-85, jímž insolvenční soud udělil insolvenčnímu

správci souhlas ke zpeněžení majetkové podstaty dlužnice MTS Group, s.r.o., a to mimo jiné i spoluvlastnického podílu 400/1000 na pozemcích 1255/27 a 1255/53. Dále soudu předložil i zprávu o stavu insolvenčního řízení ze dne 20.7.2015.

Zástupce žalobce odkázal na důvody uvedené v žalobě a na nové skutečnosti, které doložil soudu a žádal, aby žalobě bylo vyhověno a žalobci byly přiznány náklady řízení za soudní poplatek a za tři úkony právní služby.

Zástupkyně žalovaného uvedla, že skutečnosti doložené u jednání nebyly žalovanému známy. Poukázala na to, že předmětný platební výměr je však v právní moci, pro povolení obnovy řízení již zřejmě uplynuly zákonné lhůty. Žádala zamítnutí žaloby.

Z podnětu podané žaloby soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, jak soudu ukládá ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s.ř.s.).

Z předloženého spisového materiálu vyplývá, že společnost MTS Group s.r.o. dne 25.3.2010 podala k Finančnímu úřadu v Pardubicích přiznání k dani z převodu nemovitostí, které bylo dne 8.4.2010 postoupeno Finančnímu úřadu v Poděbradech, a to jako prodávající dle kupní smlouvy o převodu vyjmenovaných nemovitostí uzavřené s žalobcem jako kupujícím; daň vypočetla na částku 150 000,- Kč. Dne 21.9.2010 vydal Finanční úřad v Poděbradech platební výměr, jímž vyměřil daň z převodu nemovitostí ve výši 150 000,- Kč. Platební výměr podle vyznačené doložky nabyl právní moci dne 2.7.2010 (doklad o doručení platebního výměru není připojen). Daň z převodu nemovitostí byla splatná do 31.5.2010, nebyla však v této lhůtě, a ani později, prodávající společností MTS Group s.r.o. uhrazena.

Z obsahu správního spisu dále vyplývá, že Krajský soud v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, rozhodl usnesením ze dne 17.5.2010, že se zjišťuje úpadek spol. MTS Group s.r.o., neboť uvedená společnost je předlužena. Účinky rozhodnutí o úpadku nastaly dne 17.5.2010. Z odůvodnění uvedeného usnesení vyplývá, že insolvenční řízení bylo zahájeno dne 25.3.2010. Žalobce soudu předložil usnesení téhož soudu o prohlášení konkurzu na majetek dlužnice MTS Group s.r.o. ze dne 18.8.2010, účinky prohlášení konkurzu nastaly dne 18.8.2010.

Podle výkazu nedoplateků Finančního úřadu v Poděbradech sestaveného ke dni 24.8.2010 činí nedoplatky MTS Group s.r.o. částku 150 000,- Kč na dani z převodu nemovitosti splatné dne 31.5.2010.

Výzvou ze dne 29.9.2010, vydanou s odkazem na § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., a podle § 57a odst. 1 ZSDP vyzval Finanční úřad v Poděbradech žalobce jako ručitele k zaplacení uvedeného daňového nedoplatku.

V odvolání podaném proti uvedené výzvě, které Finančnímu úřadu v Poděbradech došlo dne 11.10.2010, žalobce namítl, že spol. MTS Group s.r.o. má u svého místně příslušného finančního úřadu přeplatek, který má být převeden na předmětný daňový nedoplatek. Namítl nesplnění podmínek § 57a odst. 1 ZSDP.

Finanční úřad v Poděbradech podal podle § 64 odst. 2 ZSDP k Finančnímu úřadu v Pardubicích žádost ze dne 13.10.2010 o převedení přeplatku evidovaného Finančním úřadem v Pardubicích ve výši 150 000,- Kč na úhradu nedoplatku. Finanční úřad v Pardubicích však této žádosti sdělením ze dne 8.11.2010 nevyhověl.

O odvolání rozhodl odvolací orgán žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 28.1.2011, jímž toto odvolání zamítl výzvu Finančního úřadu v Poděbradech ze dne 29.9.2010 k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem potvrdil.

Soud vycházel z těchto podstatných skutečností:

Podle § 75 odst. 1 s.ř.s. *při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Z uvedených důvodů soud nemohl zohlednit skutečnosti dokládané žalobcem u jednání před soudem. Jedná o skutečnosti, které nastaly až po vydání napadeného rozhodnutí, tedy zákonnost vydaného rozhodnutí nemohou ovlivnit.*

Podle § 57a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ZSDP), který platil do 31.12.2010, *nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud jej správce daně k úhradě tohoto nedoplatku vyzve a současně stanoví lhůtu k jeho úhradě. Správce daně je oprávněn ručitele vyzvat pouze tehdy, nebyl-li nedoplatek uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoliv byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné. K výzvě správce daně připojí rozhodnutí o stanovení daně, k úhradě jejíhož nedoplatku je ručitel vyzýván. Proti této výzvě se může ručitel odvolat a včas podané odvolání má odkladný účinek.*

Shodné podmínky pro vydání ručitelské výzvy stanoví i nyní platný zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, podle jehož ustanovení § 171 odst. 3 platí, že *výzvu ručiteli lze 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. Současná právní úprava se tedy změnila toliko v doplnění věty: výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu. Podle soudu je však zřejmé, že i podle právní úpravy platné v době vydání předmětné ručitelské výzvy (vydané dne 29.9.2010), tj. podle ust. § 57a odst. 1 ZSDP, bylo možné vydat ručitelskou výzvu bez ohledu na to, zda vůči daňovému subjektu bylo či nebylo zahájeno insolvenční řízení. Skutečnost, že zahájení insolvenčního řízení není překážkou pro vydání výzvy ručiteli, vyplývá i z ust. § 183 odst. 2 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, dle něhož *příhláškou pohledávky není dotčeno ani právo věřitele domáhat se uspokojení pohledávky po kterékoli z osob odpovídajících mu společně a nerozdílně s dlužníkem; o právu věřitele požadovat plnění od dlužníkovra ručitele, včetně bankovní záruky a zvláštních případů ručení, to platí obdobně.**

Soud proto neshledal důvodnou žalobní námitku, že „v procesním předpisu platném v době vydání výzvy ručiteli správcem daně nebylo jednoznačně zakotveno oprávnění vydat ručitelskou výzvu po zahájení insolvenčního řízení, před tím, než jsou známy výsledky tohoto řízení“. Má-li žalobce zároveň za to, že správce daně by měl nejprve vyčkat výsledků insolvenčního řízení a teprve poté vyzvat k úhradě nedoplatku ručitele, pak takový postup by nebyl možný již s ohledem na ust. § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani

darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění do 31.12.2010, které omezovalo časový prostor, v němž se správce daně může na ručitele obrátit s výzvou k úhradě nedoplatku (*výzva, kterou správce daně ve smyslu § 57a d.ř. vyzývá ručitele k úhradě daňového nedoplatku za primárního dlužníka, musí být ručiteli doručena a nabýt právní moci rovněž v propadné lhůtě tří let od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání /§ 22 zákona. č. 357/1992 Sb., resp. § 47 d.ř./ -srovn. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 52/2008-60 publ. pod č. 1777/2009 Sb. NSS*). Nadto v daňovém ani jiném právním předpise není stanovena povinnost správce daně znát výši uspokojení své pohledávky v insolvenčním řízení a až poté se obrátit na ručitele s požadavkem na uspokojení své pohledávky v míře, v níž nebude uspokojena. Nelze pominout, že skutečná výše pohledávky, která bude uspokojena, bude známa teprve až po skončení insolvenčního řízení.

Soud již shora uvedl, že podmínkou pro vydání výzvy ručiteli k úhradě daňového nedoplatku podle § 57a odst. 1 ZSDP bylo neuhrazení nedoplatku daňovým dlužníkem, ač daňový dlužník byl o úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání; to však pouze tehdy, pokud nebylo zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné. Soud je shodně s žalovaným toho názoru, že bezvýsledné vymáhání jako podmínka pro oprávnění správce daně vyzvat ručitele ke splnění ručitelské povinnosti bylo v předmětné věci osvědčeno usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17.5.2010, kterým byl zjištěn úpadek společnosti MTS Group s.r.o., neboť tato společnost je předlužena.

Otázkou, zda je za situace, kdy se daňový dlužník ocitl v úpadku, bez dalšího zřejmé, že vymáhání nedoplatku by bylo v takovém případě prokazatelně bezvýsledné, se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č.j. 1 Afs 22/2010-44 ze dne 17.6.2010. Uvedl: „*Zákonodárce požaduje pro možnost vymáhat nedoplatek na ručiteli předchozí neúspěšné vymáhání nedoplatku na dlužníkovi. Termín vymáhání nedoplatek není izolovaným pojmem, který by znal toliko § 57a odst. 1. Vymáhání daňových nedoplatek je upraveno obecně v § 73 daňového řádu. Toto ustanovení současně vymáhání nedoplatek definuje. Vymáhání nedoplatku provádí správce daně, u něhož je daňový dlužník evidován, daňovou exekucí. O provedení exekuce může správce daně požádat též soud nebo soudního exekutora (§ 73 odst. 3). Zákon stanoví z povinnosti předchozího neúspěšného vymáhání výjimku v situaci, kdy je zřejmé, že by vymáhání bylo prokazatelně bezvýsledné. Zřejmá bezvýslednost musí být prokazatelná.... Příkladem může být například situace, kdy není znám žádný dlužníkům majetek atd. Obecně si pravděpodobně nelze představit lepší příklad toho, kdy vymáhání daně v daňovém řízení bude prokazatelně bezvýsledné, než je situace, v níž se daňový dlužník ocitl v úpadku podle zákona o konkursu a vyrovnání, event. dle současné právní úpravy bylo vůči daňovému dlužníkovi zahájeno insolvenční řízení. Vymáhání daně bude v takovém případě ve vztahu k dlužníkovi prokazatelně bezvýsledné již jen z toho jednoduchého důvodu, že po vyhlášení konkursu na majetek dlužníka vymáhat daňový nedoplatek cestou daňové exekuce zákon vylučuje.*“

Podle městského soudu jsou uvedené závěry Nejvyššího správního soudu aplikovatelné i na případ žalobce. Městský soud má za to, že skutkové odlišnosti obou případů nejsou natolik zásadní, aby bylo nutné se od závěrů Nejvyššího správního soudu odchýlit. Skutečnost, že ve věci řešené Nejvyšším správním soudem správce daně ve vztahu k daňovému dlužníkovi vydal výzvu k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě (zatímco ve věci projednávané městským soudem výzva dlužníkovi k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě vydána nebyla) není podle městského soudu rozhodná, neboť i pokud by správce daně tuto výzvu vydal, nemohla by splnit svůj účel; výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě je

úkonem k vymození nedoplatku na původním daňovém dlužníkovi, zároveň však ve smyslu shora uvedeného právního názoru Nejvyššího správního soudu platí, že po zahájení insolvenčního řízení by vymáhání daňového nedoplatku ve vztahu k daňovému dlužníkovi bylo prokazatelně bezvýsledné (podle městského soudu by insolvenční správce výzvě k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, pokud by byla vydána, vyhovět nemohl, což ostatně netvrdí a nikterak nedovozuje ani sám žalobce). Soud v této souvislosti poukazuje na ust. § 40b odst. 3 ZSDP, dle něhož *Po účinnosti rozhodnutí o zahájení insolvenčního řízení lze daňové řízení zahájit a v něm pokračovat. Daňovou exekuci lze nařídit, nelze ji však provést, a dále soud poukazuje na ustanovení § 109 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona ve znění do 31.12.2012, které stanovilo, že se zahájením insolvenčního řízení se spojují tyto účinky: výkon rozhodnutí či exekuci, která by postihovala majetek ve vlastnictví dlužníka, jakož i jiný majetek, který náleží do majetkové podstaty, lze nařídit, nelze jej však provést.*

Žalobce dále namítl, že pokud by správce daně přihlásil svou pohledávku do insolvenčního řízení, mohl ve spolupráci s obecným správcem daně postupovat podle § 140 odst. 2 insolvenčního zákona tak, aby tato pohledávka byla uspokojena. Soud však tento názor nesdílí.

Podle § 140 odst. 2 insolvenčního zákona *započtení vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele je po rozhodnutí o úpadku přípustné, jestliže zákonné podmínky tohoto započtení byly splněny před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku, není-li dále stanoveno jinak.* Podle odst. 3 písm. a) *započtení podle odstavce 2 není přípustné, jestliže dlužníkuv věřitel se ohledně své započitatelné pohledávky nestal přihlášeným věřitelem.* Ze samotného znění cit. odst. 2) vyplývá, že podmínkou pro započtení je existence vzájemné pohledávky věřitele a dlužníka. Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukázal na to, že Finanční úřad v Poděbradech však byl ve vztahu ke společnosti MTS Group s.r.o. pouze v postavení věřitele, nikoli zároveň dlužníka, neboť na osobním daňovém účtu vedeném Finančním úřadem v Poděbradech nebyl evidován žádný přeplatek (nejednalo se tedy o vzájemné pohledávky) a postup podle § 140 odst. 2 insolvenčního zákona tedy nebyl možný; dodal, že v insolvenčním řízení vystupuje každý finanční úřad jako samostatný věřitel. Soud však má především za to, že cit. ust. § 140 odst. 2 a 3 insolvenčního zákona zakotvuje režim započtení soukromoprávních pohledávek v souvislosti s insolvencí (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 64/2011-55 ze dne 31.7.2013), tedy toto ustanovení v dané věci nelze aplikovat již proto, že v případě pohledávky správce daně se o soukromoprávní pohledávku nejedná.

K poukazu žalobce (blíže nezdůvodněnému) na to, že v případě řádného přihlášení daňových pohledávek a na základě žádosti o převedení daňového přeplatku vůči obecnému správci daně v souladu s § 64 odst. 2 ZSDP byl správce daně nadán plnou schopností svůj daňový nedoplatek vůči dlužníkovi zcela zhojit i po rozhodnutí o úpadku, soud uvádí:

Podle § 64 odst. 2 ZSDP *přeplatek se použije na úhradu případného nedoplatku u jiné daně nebo, není-li takového nedoplatku, jako záloha na dosud nesplacenou daňovou povinnost na dani, u které přeplatek vznikl. Daňový přeplatek se použije i na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového dlužníka u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, požádá-li o to tento správce daně tak, aby tento požadavek došel správci daně, u něhož je evidován daňový přeplatek, ještě před jeho vrácením, nejpozději však do dne lhůty nároku na jeho vrácení. K požadavku se připojí vykonatelný výkaz nedoplatků, které mají být přeplatkem uhrazeny; pokud bude požadavek uplatněn prostřednictvím propojených automatizovaných daňových informačních systémů, stačí předložit vykonatelný výkaz nedoplatků dodatečně do*

deseti dnů od uplatnění požadavku na úhradu nedoplatků. Požadavku nelze vyhovět, neexistuje-li v době jeho uplatnění vratitelný přeplatek. Úhrada daňových nedoplatků evidovaných u správce daně, u něhož je evidován i daňový přeplatek, má přednost. O převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně se daňový dlužník vyrozumí. Za den úhrady tohoto nedoplatku se považuje den, který následuje po dni vzniku přeplatku.

Podle § 40a odst. 1 ZSDP pro účely insolvenčního řízení se daňové nedoplatky považují za a) daňové pohledávky za majetkovou podstatou, b) daňové pohledávky s nárokem na uspokojení ze zajištění, nebo c) další přihlášené daňové pohledávky.

Podle § 40a odst. 2 ZSDP daňové pohledávky uvedené v odstavci 1 písm. a) vznikají v důsledku skutečností zakládajících daňové povinnosti, včetně příslušenství daně, které nastaly v době od účinnosti rozhodnutí o úpadku do vydání rozhodnutí, jímž se insolvenční řízení končí. Podle odst. 3 daňové pohledávky uvedené v odstavci 1 písm. b) a c) vznikají v důsledku skutečností zakládajících daňové povinnosti, včetně příslušenství daně, které nastaly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku.

Podle § 40a odst. 4 ZSDP, pro potřeby úpadku je za majetek daňového subjektu považován vratitelný přeplatek podle § 64 odst. 2, příčemž postup pro zjištění vratitelnosti přeplatku vzniklého na základě skutečností, které nastaly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, se uplatní pro nedoplatky uvedené v odstavci 1 písm. b) a c) nejpozději do jejich přezkoumání při přezkumném jednání. Po přezkumném jednání se řízení o stanovení této daňové povinnosti zastavuje až do vydání rozhodnutí, jímž se insolvenční řízení končí. Postup pro zjištění vratitelnosti přeplatku vzniklého na základě skutečností, které nastaly v době od účinnosti rozhodnutí o úpadku, se uplatní pro nedoplatky uvedené v odstavci 1 písm. a).

Pro výklad citovaných ustanovení je podstatné, že se aplikují v insolvenčním řízení. Je proto zapotřebí vykládat je v souladu se zásadami, které platí v insolvenčním řízení a jsou zakotveny v ust. § 5 insolvenčního zákona.

Podle § 5 insolvenčního zákona insolvenční řízení spočívá zejména na těchto zásadách: a) insolvenční řízení musí být vedeno tak, aby žádný z účastníků nebyl nespravedlivě poškozen nebo nedovoleně zvýhodněn a aby se dosáhlo rychlého, hospodárného a co nejvyššího uspokojení věřitelů; b) věřitelé, kteří mají podle tohoto zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti; c) nestanoví-li tento zákon jinak, nelze práva věřitele nabytá v dobré víře před zahájením insolvenčního řízení omezit rozhodnutím insolvenčního soudu ani postupem insolvenčního správce; d) věřitelé jsou povinni zdržet se jednání, směřujícího k uspokojení jejich pohledávek mimo insolvenční řízení, ledaže to dovoluje zákon.

Z uvedených zásad vyplývá, že daňové pohledávky správce daně vůči dlužníkovi, stejně jako daňověprávní nároky dlužníka vůči správci daně, jsou majetkovými hodnotami zásadně stejné povahy jako jiné (především soukromoprávní) majetkové povinnosti či jiná majetková práva dlužníka, jež se vypořádávají v insolvenčním řízení. Správce daně nemá mít zásadně jiné, zejména ne nespravedlivě výhodnější postavení než jiní věřitelé, a jeho pohledávky se mají uspokojit zásadně v insolvenčním řízení. Mimo ně pouze tehdy, dovoluje-li to zákon.

Jako výjimku z pravidla, že pohledávky věřitelů se uspokojují pouze v insolvenčním řízení stanoví § 40a odst. 4 ZSDP oprávnění správce daně uspokojit svoji pohledávku zvláštní formou započtení mimo insolvenční řízení a sice užitím daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku podle pravidel zakotvených v § 64 odst. 2 ZSDP. Tato pro správce daně zvýhodňující možnost je však časově omezena okamžikem přezkoumání nedoplatků dlužníka v klíčovém institutu insolvenčního řízení, a sice v přezkumném jednání. Pouze pokud správce daně „stihne“ provést proceduru podle § 64 odst. 2 ZSDP před přezkumem svých pohledávek v přezkumném jednání, může dosáhnout jejich, ze svého pohledu výhodného, avšak ostatní věřitele zkracujícího, uspokojení cestou zápočtu *sui generis*. Nebyly-li daňové pohledávky za dlužníkem podle § 40a odst. 1 písm. b) a c) ZSDP včas, tj. do jejich přezkumu v přezkumném jednání, uhrazeny zvláštní formou „započtení“ podle § 64 odst. 2 ZSDP, je případný přeplatek na dani, který dlužník má, „vratitelným přeplatkem“ a musí být správcem daně zaplacen do podstaty, aby jej bylo možno použít k uspokojení věřitelů v rámci insolvenčního řízení (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 64/2011-55 ze dne 31.7.2013).

Soud již shora uvedl, že Finanční úřad v Poděbradech zaslal Finančnímu úřadu v Pardubicích žádost ze dne 13.10.2010 o převedení přeplatku ve výši 150 000,- Kč podle § 64 odst. 2 ZSDP. Této žádosti však Finanční úřad v Pardubicích ve své odpovědi ze dne 8.11.2010 nevyhověl s poukazem na to, že účinky rozhodnutí o prohlášení konkurzu na majetek dlužníka nastaly dne 18.8.2010, kdy se zároveň uskutečnilo přezkumné jednání. Dále uvedl, že eviduje přeplatek na DPH na základě skutečností, které nastaly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku a Finanční úřad v Poděbradech eviduje nedoplatek, který lze podřadit pod ust. § 40a odst. 1 písm. c) ZSDP; k převedení přeplatku tedy mohlo dojít nejpozději do dne jejich přezkoumání, tj. do 18.8.2010, v opačném případě by se jednalo o nepřipustné započtení.

Nebyl-li nedoplatek Finančního úřadu v Poděbradech ve výši 150 000,- Kč přihlášen do insolvenčního řízení, pak jej však nelze, jak ve své odpovědi učinil Finanční úřad v Pardubicích, podřadit pod § 40a odst. 1 písm. c) ZSDP (dle něhož pro účely insolvenčního řízení se za daňové nedoplatky považují další *přihlášené* daňové pohledávky). Do insolvenčního řízení nepřihlášený nedoplatek Finančního úřadu v Poděbradech nemohl být přezkoumán při přezkumném jednání ve smyslu § 40a odst. 4 ZSDP, a již z tohoto samotného důvodu by nemohl ani být *uhrazen zvláštní formou „započtení“ podle § 64 odst. 2 ZSDP* (a to bez ohledu na to, kdy se uskutečnilo přezkumné jednání).

Žalobci lze tedy sice přisvědčit v tom, že pokud by Finanční úřad v Poděbradech přihlásil svou daňovou pohledávku ve výši 150 000,- Kč do insolvenčního řízení, mohl (ovšem nejpozději do přezkoumání této pohledávky v přezkumném řízení, které se konalo dne 18.8.2010) dosáhnout jejího uspokojení mimo insolvenční řízení užitím daňového přeplatku evidovaného Finančním úřadem v Pardubicích na úhradu předmětného nedoplatku Finančního úřadu v Poděbradech podle pravidel zakotvených v § 64 odst. 2 ZSDP. Žalobní námitka, že nepřihlásil-li správce daně svou pohledávku do insolvenčního řízení, nemůže se dovolávat splnění podmínek dle § 57a odst. 1 ZSDP a tím ani své legitimace k vydání ručitelské výzvy, však přesto podle soudu není důvodná. Ust. § 57a odst. 1 ZSDP totiž nikterak nepodmiňovalo vydání výzvy k uhrazení daňového nedoplatku ručitelem tím, že správce daně svou pohledávku přihlásí do insolvenčního řízení. Skutečnost zda správce daně svou daňovou pohledávku do insolvenčního řízení přihlásil či nikoliv, proto nemůže být rozhodná pro možnost vydání výzvy ručiteli. Podle § 183 odst. 3 insolvenčního zákona *osoby, od kterých může věřitel požadovat plnění podle odstavců 1 a 2* (tj. i ručitel – poznámka

soudu) *mohou pohledávku, která by jim proti dlužníku vznikla uspokojením věřitele, přihlásit jako pohledávku podmíněnou, pokud ji nepřihlásí věřitel.* Za situace, kdy správce daně svou pohledávku vůči daňovému dlužníkovi do insolvenčního řízení nepřihlásil, mohl žalobce pohledávku, která by vznikla žalobci úhradou daně správci daně za daňového dlužníka, přihlásit do insolvenčního řízení jako podmíněnou pohledávku. V daném případě byl žalobce ručitelem ze zákona (§ 8 odst. 1 písm. a/ zákona č. 357/1992 Sb., platného do 31.12.2013), okamžikem vkladu vlastnického práva tedy věděl, že je v postavení ručitele a proto i on, nejen správce daně, mohl v zájmu ochrany svých práv sledovat stav insolvenčního rejstříku, zajímat se o to, zda došlo k úhradě daně ze strany daňového dlužníka v insolvenci a včas do insolvenčního řízení přihlásit svou pohledávku jako pohledávku podmíněnou.

V daném případě v době zahájení insolvenčního řízení (25.3.2010) dosud neuplynula lhůta splatnosti daně (31.5.2010). Správce daně činil kroky směřující k vyměření daně (vydal platební výměr, jímž daň z převodu nemovitosti vyměřil podle § 18 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. ve znění do 31.12.2010) a s ohledem na zahájení insolvenčního řízení (tj. ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu za situace prokazatelné bezvýslednosti vymáhání daňového nedoplatku) uplatnil vůči ručiteli výzvu k zaplacení daňového nedoplatku. Podle mínění soudu správce daně jednal v intencích ust. § 57a ZSDP.

Protože soud neshledal žalobu důvodnou, zamítl ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na jejich náhradu. Žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval.

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.

V Praze dne 23. září 2015

JUDr. Eva Pechová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková