



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců JUDr. Věry Šimůnkové a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci žalobkyně **M. D.**, bytem , zastoupené JUDr. Hanou Klímovou, advokátkou se sídlem Hradčanské náměstí 12, 119 01 Praha 1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 10. 2012, č. j. 4431/12-1400-201897,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 10. 2012, č. j. 4431/12-1400-201897, s e z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen žalobkyni zaplatit ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 17.036,- Kč k rukám její právní zástupkyně JUDr. Hany Klímové.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobkyně 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 30. 11. 2012 domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 10. 2012, č. j. 4431/12-1400-201897 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo na základě odvolání společnosti M.CZ, s.r.o. (dále jen „prodávající“), zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu Praha-západ (dále jen „finanční úřad“) ze dne 16. 4. 2012, č. j. 68355/12/060962204960, a zastaveno obnovené řízení. Tímto rozhodnutím finanční úřad nařídil obnovu řízení ve věci vyměření daně z převodu nemovitostí, v němž žalobkyně

figurovala jako ručitelka, již bylo uloženo uhrazení daně z titulu ručení kupujícího za daňovou povinnost prodávajícího. Předmětem daně z převodu nemovitostí byl úplatný převod budov a pozemků zapsaných na listu vlastnictví č. 229 pro k. ú. a obec Červený Újezd prodávajícím do vlastnictví žalobkyně. Důvodem původně nařízené obnovy řízení pak byly rozsudky Okresního soudu Praha-západ ze dne 15. 3. 2011, č. j. 4 C 192/2005-396, a Krajského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2011, č. j. 27 Co 304/2011-461, jimiž bylo určeno k žalobě prodávajícího, že vlastnictví k převáděným nemovitostem nepozbyl z důvodu absolutní neplatnosti kupní smlouvy pro rozpor se zákonem podle § 39 občanského zákoníku.

Dne 1. 1. 2013 nabytí účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění zákonů č. 458/2011 Sb. a č. 407/2012 Sb., který ustanovením § 19 odst. 1 zrušil mj. i Finanční ředitelství v Praze. Podle § 20 odst. 2 ve spojení s § 5 odst. 1 a § 7 téhož zákona jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Protože podle § 69 s. ř. s. je žalovaným správní orgán, na nějž přešla působnost správního orgánu, který rozhodl v posledním stupni, je žalovaným v této věci ze zákona Odvolací finanční ředitelství namísto Finančního ředitelství v Praze. Pokud se dále hovoří o žalovaném, ve vztahu k událostem předcházejícím den 1. 1. 2013 se jím rozumí Finanční ředitelství v Praze.

Žalobkyně uvedla, že právní mocí shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Praze ve věci vlastnictví sporných nemovitostí nastala na straně žalobkyně situace předvídaná ustanovením § 117 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 167/2012 Sb. (dále jen „daňový řád“), tj. stav, kdy vyšly najevo nové skutečnosti, které nemohly být bez zavinění žalobkyně nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na rozhodnutí. Z rozsudku vyplynulo, že žalobkyně se nikdy nestala vlastníkem převáděných nemovitostí a že tudíž nenastal zákonný důvod pro placení daně z nemovitostí. Finanční úřad obnovu povolil, žalovaný však řízení zastavil z důvodu uplynutí objektivní lhůty pro povolení obnovy rovnající se lhůtě pro vyměření daně, která je ustanovením § 22 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 215/2009 Sb. (dále jen „zákon o trojdani“) zakotvena jako tříletá od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Tato lhůta po jejím přerušení úkonem směřujícím k vyměření daně měla uplynout 31. 12. 2009.

Žalobkyně namítla, že žalovaný pominul skutečnost, že žalobkyni povinnost podat daňové přiznání nikdy nevznikla, neboť z rozhodnutí soudu vyplynulo, že vůbec nedošlo k převodu vlastnictví nemovitostí. Nebyl důvod vůbec podávat daňové přiznání a proto ani není k čemu vztáhnout počátek běhu objektivní promlčecí lhůty. Počátek objektivní lhůty tak nemůže předcházet okamžiku nabytí právní moci zmíněného rozsudku Krajského soudu v Praze (14. 12. 2011). Není přece možné, aby v jednom řízení bylo pravomocně rozhodnuto, že vlastnictví žalobkyni nenáleží, a v jiném řízení byla na základě neexistujícího převodu vyvozena povinnost k placení daně. V tomto směru žalobkyně poukázala také na zásadu materiální pravdy zakotvenou jak v § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 304/2009 Sb. (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), tak v § 8 odst. 3 daňového řádu, z níž plyne, že by žalovaný neměl přihlížet k zápisu žalobkyně jako vlastníka v katastru nemovitostí, jenž je pouze formálně právním stavem. Žalobkyně dále uvedla, že před okamžikem nabytí právní moci zmíněného rozsudku Krajského soudu v Praze jí skutečný stav věci znám nebyl a nemohla tak ani podat návrh na nařízení obnovy řízení. Navíc fakt, že k převodu vlastnického práva nedošlo, není pouze skutečností, která by mohla mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, ale skutečností, která by dokonce s určitostí vedla k tomu, že by vyměřovací řízení vůbec nebylo zahájeno a daň by žalobkyni nebyla vyměřena. Nejde tedy o pouhou možnost, ale o jistotu, že výchozí stav původního řízení neodpovídá skutečnosti a vyžaduje nové posouzení.

Žalobkyně se dále dovolávala toho, že má-li správní orgán dostát měřítkům obecné spravedlnosti a přiměřeného uplatňování práva v rozhodování, je zde obnova řízení potřebná. V opačném případě by šlo o výkon státní moci zjevně ignorující požadavek hledání spravedlivého řešení v rozporu s principy právního státu (zde žalobkyně odkazuje na nálezy Ústavního soudu ČR ze dne 5. 12. 2002, sp. zn. IV. ÚS 267/02 a IV. ÚS 393/02). Žalovaný měl rozhodnout v duchu zásady *in dubio pro libertate* a zvolit výklad zasahující do práv žalobkyně co nejméně. Žalobkyně byla nucena státu zaplatit na dani 697.476,- Kč, ovšem vlastníci převáděných nemovitostí není. Nepovolení obnovy a nevrácení daně z převodu nemovitostí se tak podle ní zakládá na šikanózním výkladu veřejnoprávních předpisů a vede k hrubému zásahu do jejich majetkových poměrů. Pro ilustraci její situace dále žalobkyně zmínila, že prodávající po zahájení řízení o určení vlastnictví k nemovitostem na sebe podala návrh na prohlášení konkursu a že konkursní řízení (v němž hlavním závazkem byla daň z převodu nemovitostí následně uhrazená žalobkyní a jež bylo ukončeno vrácením částky 350.033,- Kč úpadci) skončilo až 7. 1. 2009, přičemž teprve po skončení konkursu mohlo řízení o určení vlastnictví k nemovitostem pokračovat. Důvodem značné časové prodlevy tudíž byla dvě soudní řízení vyvolaná prodávajícím a žalobkyně jim nemohla zabránit a ani nijak nepřispěla k průtahům v těchto řízeních. Přesto je jejich neúměrná délka nyní žalobkyni na škodu. Přitom dnešní úprava v § 148 odst. 4 daňového řádu důvod potažmo stavějící běh objektivní lhůty pro povolení či nařízení obnovy řízení v podobě probíhajícího řízení o otázce předběžné povahy před soudem již obsahuje a tím též svědčí ve prospěch žalobkyně.

Žalovaný se ztotožnil s obsahem napadeného rozhodnutí a upřesnil, že dne 25. 9. 2006 bylo prodávající doručeno rozhodnutí o výsledku přezkoumání a od tohoto data nově běžící tříletá lhůta již dalším úkonem přerušena nebyla, takže uplynula 31. 12. 2009. K této okolnosti musel žalovaný přihlédnout z moci úřední, byť odvoláním prodávající namítána nebyla. Žalovaný dále odkázal na ustanovení § 57a odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, podle něž je ručitel oprávněn podat návrh na obnovu řízení, ve kterém byla daňovému dlužníku stanovena daň, k úhradě jejíhož nedoplatku byl ručitel vyzván, ode dne právní moci výzvy ručiteli k úhradě daňového nedoplatku. Zmínil také § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, podle něž žádost o obnovu řízení musí být podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Tyto lhůty nelze prodloužit ani povolit jejich navrácení v předešlý stav.

Posledně uvedené ustanovení je podle žalovaného ustanovení kogentní a natolik jednoznačné, že nevyvolává žádnou interpretační nejasnost a jím přijatý výklad není důvod označovat za šikanózní, když naopak uplatňováním rovného přístupu při dodržování zákonů přispívá k právní jistotě a posiluje předvídatelnost rozhodování. Žalovaný namítl, že řízení ve věci daně z převodu nemovitostí se vždy odvíjí od právních účinků vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí a správce daně nemůže zkoumat účely, spekulace a motivace zúčastněných stran. Žalobkyně podle ní měla možnost prostřednictvím občanskoprávní žaloby požadovat vrácení uhrazené daně po prodávající a tím mohla směřovat ke „spravedlnosti“. Nakonec žalobkyni vytkl nevěrohodnost jejich tvrzení, jestliže na jednu stranu namítá jistotu o tom, že daňové řízení vycházelo z nesprávného skutkového stavu, a na druhou stranu ve svém dovolání k Nejvyššímu soudu trvá na názoru, že vlastnictví k nemovitostem řádně nabylo. Navrhl proto žalobu zamítnout.

Žalobkyně v replice namítla, že žalovaný i nadále ignoruje pravomocné rozsudky soudů v otázce vlastnictví nemovitostí, byť ty jsou závazné pro všechny orgány včetně orgánů správy daní. Důvod obnovy přitom vznikl až právní mocí těchto rozsudků a žalobkyně jej nemohla z objektivních důvodů uplatnit dříve. Nejde tu tedy o žádnou nedbalost nebo porušení principu *vigilantibus iura*. Pokud žalovaný zcela nevhodně proti žalobkyni namítá

fakt, že podala ve věci dovolání, žalobkyně upozorňuje na irelevanci této skutečnosti pro daňové řízení, když klíčová je existence pravomocného rozhodnutí soudu. Pokud je pak odkazována na to, že se měla domáhat úhrady daně po prodávající, žalobkyně má za to, že o uhrazenou daň se obohatil stát. Proto daň vymáhá na něm, když tento postup považuje za spravedlivější.

Žalovaný se zjednání omluvil, na repliku zareagoval shrnutím rozhodujících skutečností a za rozhodující označil skutečnost, že žádost o obnovu řízení žalobkyně podala dne 26. 1. 2012, zatímco objektivní lhůta pro podání takové žádosti uplynula dne 31. 12. 2009. Za daných okolností se nemohla uplatnit subjektivní lhůta a je tak nerozhodné, že žalobkyně neporušila zásadu *vigilantibus iura*. Stejně tak jsou proto irelevantní rozsudky ve věci určení vlastnického práva ke sporným nemovitostem. Pokud jde o běh lhůt pro vyměření či doměření daně, žalobkyně se mylí, neboť povinnost podat daňové přiznání poplatníkovi vznikla, a to s ohledem na text ustanovení § 21 odst. 2 písm. a) zákona o trojdani uplynutím tří měsíců od měsíce, v němž nastaly právní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí.

V průběhu jednání žalobkyně setrvala na svém stanovisku. Zdůraznila, že v dané věci vzniklo státu v podstatě bezdůvodné obohacení, neboť s ohledem na závěry soudů v občanském soudním řízení nebyl žádný důvod k podání daňového přiznání ani k placení daně. Podotkla též, že aplikace přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu za těchto souvislostí vede k porušení práva žalobkyně na spravedlivý proces a vlastnického práva.

Ze správního spisu soud zjistil, že dne 21. 7. 2005 podal právní zástupce prodávající u Finančního úřadu Praha-západ žádost o zjištění základu daně podle pomůcek, v němž oznámil neschopnost prodávající uhradit daň z předmětu nemovitostí a současně dal podnět k tomu, aby byla daň uplatněna vůči žalobkyni jako ručitelce a aby současně byla u žalobkyně provedena daňová kontrola. Uvedl, že asi od poloviny roku 2004 vznikly mezi jednateli prodávající (otcem a synem shodného jména a příjmení) rozpory, v návaznosti na něž otec začal postupovat svévolně, nerespektoval vůli jediné společnice, odmítal ji vpustit do prostor společnosti a neumožnil jí ani přístup k účetní a daňové dokumentaci. Následně jediná společnice spolu se synem prvního jednatele zjistili, že na základě kupní smlouvy ze dne 10. 3. 2005 došlo k převodu sporných nemovitostí, které představují v podstatě veškerý relevantní majetek prodávající, přičemž ta ani neobdržela sjednané protiplnění. Proávající tak není schopna uhradit daň, financovat znalecký posudek nutný pro zjištění základu daně a tudíž ani podat daňové přiznání. Byla také předložena kopie žaloby na určení vlastnictví prodávající ke sporným nemovitostem, jež byly prodány za cenu 4.500.000,- Kč uhrazenou částečným zápočtem pětimilionové pohledávky otce vůči prodávající, jež byla předtím postoupena žalobkyni.

Následně finanční úřad nechal zpracovat přepočtení znaleckého posudku vypracovaného při příležitosti vkladu nemovitostí do základního kapitálu prodávající a dne 1. 9. 2005 bylo podáno jednatelem prodávající přiznání k dani z převodu nemovitostí, v němž bylo uvedeno, že vklad vlastnického práva pro žalobkyni byl zapsán dne 16. 5. 2005, a jako základ daně byla převzata cena z přepočtu staršího znaleckého posudku ve výši 29.582.920,- Kč, z níž byla vypočtena (a finančním úřadem vyměřena) daň z převodu nemovitostí ve výši 887.490,- Kč. Daň byla přihlášena do mezitím zahájeného konkursního řízení na majetek prodávající a dne 21. 11. 2005 byla k zaplacení daňového nedoplatku vyzvána žalobkyně (výzvu převzala 22. 11. 2005), která daň ve třech splátkách uhradila. Rozhodnutím finančního úřadu ze dne 19. 9. 2006, č. j. 179971/06/060962/4960, byla v přezkumném řízení vyměřená daň po odstranění nesprávností znaleckého posudku snížena na částku 697.476,- Kč (rozhodnutí doručeno zástupci prodávající dne 25. 9. 2006). Stejným způsobem došlo na základě odvolání žalobkyně rozhodnutím finančního úřadu ze dne 15. 12. 2006, č. j. 230264/06/060962/4960,

ke změně částky ve výzvě k úhradě daně ručitelem (žalobkyni doručeno dne 27. 12. 2006) a přeplatek ve výši 190.014,- Kč byl posléze žalobkyni vrácen.

Podáním daným na poštu dne 26. 1. 2012 žalobkyně navrhla finančnímu úřadu, aby povolil obnovu řízení a vrátil jí uhrazenou daň z převodu nemovitostí a k podání přiložila rozsudky určující, že vlastníkem sporných nemovitostí je prodávající. Argumentovala tím, že lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu neběžely, neboť ve věci otázky nezbytné pro správné stanovení daně probíhalo řízení před soudem.

Rozhodnutím finančního úřadu ze dne 16. 4. 2012, č. j. 68355/12/060962204960, byla nařízena obnova řízení ve věci vyměření daně z převodu nemovitostí ve vztahu k rozhodnutí o vyměření daně i k výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem s argumentací, že s ohledem na závěry rozsudků nemohlo dojít k platnému převodu nemovitostí zakládajícímu daňovou povinnost a nemohla tak ani vzniknout povinnost úhrady daně ze strany žalobkyně.

Proti tomuto rozhodnutí se odvolala prodávající s tím, že v situaci, kdy žalobkyně rozsudek odvolacího soudu napadla dovoláním (pozn. podle zjištění soudu je projednáváno Nejvyšším soudem ČR pod sp. zn. 29 Cdo 2790/2012 a dosud o něm nebylo rozhodnuto), je postup finančního úřadu předčasný, neboť není vyloučena změna těchto rozhodnutí.

Napadeným rozhodnutím žalovaný rozhodnutí finančního úřadu zrušil a obnovené řízení zastavil z důvodu, že objektivní prekluzivní lhůta, kterou je s ohledem na ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu třeba určit podle dosavadní právní úpravy v § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a § 22 odst. 1 a 2 zákona o trojdani, uplynula již 31. 12. 2009. Proto obnova řízení neměla být finančním úřadem nařízena. Napadené rozhodnutí bylo doručeno zástupkyni žalobkyně dne 5. 10. 2012.

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 § 264 odst. 1 daňového řádu se řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

Z uvedeného *a fortiori* plyne, že také řízení o opravných prostředcích proti rozhodnutím vydaným podle dosavadních právních předpisů se musí řídit již ustanoveními daňového řádu.

Podle § 119 odst. 4 daňového řádu lze obnovu nalézacího řízení povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Obnovu řízení při placení daní lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro placení daně. V ostatních případech lze obnovu řízení povolit nebo nařídit do 3 let ode dne právní moci rozhodnutí ukončujícího toto řízení.

Výzva ručiteli k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě představuje úkon při placení daní (srov. zařazení § 171 a § 172 daňového řádu do hlavy páté části třetí daňového řádu věnované úpravě placení daní), zatímco vyměření daně z převodu nemovitostí představuje úkon v rámci nalézacího řízení (srov. obdobně zařazení § 139 a § 140 do hlavy čtvrté části třetí daňového řádu věnované úpravě nalézacího řízení).

Podle § 22 zákona o trojdani nelze daň vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (odst. 1). Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník o tomto úkonu

zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (odst. 2).

Podle § 21 odst. 2 písm. a) zákona o trojdani je poplatník povinen podat místně příslušnému správci daně přiznání k dani z převodu nemovitostí nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí.

Z hlediska vyměření daně z nemovitostí se tudíž lhůta pro vyměření daně (potažmo lhůta pro nařízení obnovy řízení) odvíjí od data zapsání vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. S ohledem na zapsání vkladu dne 16. 5. 2005, vznikla prodávající povinnost podat daňové přiznání nejpozději do 31. 8. 2005. Lhůta pro vyměření daně by proto skončila dne 31. 12. 2008, nicméně s ohledem na skutečnost, že rozhodnutí v přezkumném řízení nově stanovící nižší výši daně bylo prodávající (jako poslední z úkonů směřujících k vyměření či dodatečnému stanovení daně) doručeno až dne 25. 9. 2006, došlo k přerušení lhůty a nová lhůta k vyměření daně skončila 31. 12. 2009, tj. ještě před účinností daňového řádu. Přechodná ustanovení pro počítání lhůt v § 264 odst. 3 a odst. 4 věty první daňového řádu, jejichž aplikace je z povahy věci podmíněna neskončením posuzované lhůty do dne nabytí účinnosti daňového řádu, se proto nemohou uplatnit. Podle poslední věty § 263 odst. 4 daňového řádu nepřichází v úvahu ani zohlednění nově zakotvených právních skutečností stávících běh lhůty pro vyměření daně, neboť ty se mohou uplatnit teprve od okamžiku účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011, kdy však již lhůta jako celek dávno uplynula. Nejzazší lhůta pro nařízení obnovy řízení zakotvená v § 118 odst. 2 daňového řádu tudíž dne 31. 12. 2009 skutečně uběhla a obnova řízení ve věci vyměření daně z převodu nemovitostí již nebyla v okamžik podání návrhu žalobkyně možná.

Lhůty k placení zákon o trojdani neupravuje. Rozhodná je proto obecná úprava v § 70 zákona o správě daní a poplatků, podle níž se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným (odst. 1). Je-li ovšem proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven; daňové nedoplatky však lze vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, s výjimkou daňových nedoplatků zajištěných podle odstavců 4 a 5 (odst. 2).

Přitom podle § 57a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je nedoplatek na dani 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.

Ustanovení § 57a bylo do zákona o správě daní a poplatků vloženo teprve s účinností ode dne 1. 6. 2006 a při neexistenci přechodných ustanovení se jako procesní ustanovení užije i na běh dříve započaté lhůty k placení daně. Takový závěr přitom nepředstavuje případ nepravé retroaktivity právních norem, který by byl neústavní, neboť stanoví pro ručitele výhodnější podmínky než původní kusá úprava v ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, jež bylo v nálezu ÚS ze dne 29. 01. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, shledáno být neústavním.

Pokud ustanovení § 57a odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, zmiňované žalovaným, stanoví, že ode dne, kdy se výzva podle odstavce 1 stane pravomocnou, je ručitel

oprávněně podat návrh na obnovu řízení, ve kterém byla daňovému dlužníku stanovena daň, k úhradě jejíhož nedoplatku byl ručitel vyzván, je třeba konstatovat, že toto ustanovení se mohlo s ohledem na časovou působnost zákonů použít pro účely stanovení běhu lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení pouze do 31. 12. 2010. Pro posouzení včasnosti návrhů na obnovu řízení podaných po datu 1. 1. 2011, kdy nabyl účinnosti nový daňový řád, je třeba včasnost návrhu posoudit podle ustanovení daňového řádu a úprava v zákoně o správě daní a poplatků se použije v mezích přechodného ustanovení § 264 odst. 3 daňového řádu *a contrario* pouze pro účely zjištění běhu lhůt pro stanovení či placení daně ve smyslu § 119 odst. 4 daňového řádu před tímto datem.

Ze správního spisu vyplynulo, že žalobkyně byla k úhradě nedoplatku vyzvána dne 22. 11. 2005, proti této výzvě podala včasné odvolání, jež s ohledem na od 1. 1. 2006 účinnou úpravu v § 57a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků získalo odkladný účinek. O odvolání rozhodl v rámci autoremedury podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků finanční úřad, který mu vyhověl pouze zčásti, proto od doručení rozhodnutí zástupci žalobkyně dne 22. 12. 2006 ještě běžela 30denní lhůta pro podání odvolání a teprve po jejím uplynutí nabylo usnesení právní moci dne 24. 1. 2007. Teprve od tohoto data tedy počala běžet šestiletá lhůta pro placení daně a její běh tak mohl skončit nejdříve dne 24. 1. 2013. S ohledem na přechodné ustanovení § 264 odst. 5 věty první daňového řádu se však běh lhůty k placení daně posuzuje od 1. 1. 2011 podle úpravy v daňovém řádu.

I podle § 160 odst. 1 daňového řádu však nelze nedoplatek vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let. Lhůta pro placení daně začne běžet dnem splatnosti daně.

Lze tedy uzavřít, že lhůta pro placení daně žalobkyní jako ručitelkou skončila teprve dne 24. 1. 2013 a do uvedeného data běžela prekluzivní lhůta pro povolení nebo nařízení obnovy řízení ve věci výzvy k úhradě nedoplatku ručitelem podle § 119 odst. 4 věty druhé daňového řádu. Návrh na obnovu řízení žalobkyně podala již dne 26. 1. 2012, tj. téměř jeden rok před uplynutím prekluzivní lhůty. S ohledem na uvedené tedy žalovaný postupoval nezákonně, pokud rozhodnutí finančního úřadu zrušil a obnovené řízení jako celek zastavil. K tomu měl důvod pouze ve vztahu k nařízené obnově ve věci rozhodnutí, jímž byla v přezkumném řízení vyměřena výše daně z převodu nemovitostí. Ve věci výzvy ručitele k zaplacení nedoplatku však obnova přípustná byla.

S ohledem na učiněné závěry je tedy zjevné, že napadené rozhodnutí neobstojí. Proto soud přistoupil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. ke zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V navazujícím řízení je správní orgán vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), přičemž přihlédne k ustanovení § 171 odst. 5 věty druhé daňového řádu, podle nějž v případě, že 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.

Pokud jde o argumenty vznášené žalobkyní o nepřijatelnosti a šikanózní povaze výkladu žalovaného a o údajné neústavnosti § 264 odst. 4 daňového řádu, s ohledem na zjištěnou nezákonnost řešení přijatého žalovaným je již nadbytečné se jimi zabývat. Stejně tak se s podstatou věci mijely i další argumenty vznesené žalovaným.

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. Žalobkyni, která byla ve věci úspěšná, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové částce 17.036,- Kč. Tuto částku tvoří čtyři úkony právní služby, z toho dva po 2.100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby – § 7 bod 5, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d)

vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění vyhlášky č. 399/2010 Sb.] a dva po 3.100,- Kč [sepsání repliky a účast na jednání soudu v trvání do dvou hodin – § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění vyhlášky č. 486/2012 Sb.], dále čtyři paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300,- Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky a částka 2.436,- Kč odpovídající náhradě za 21 % DPH z předcházejících položek. K tomu je připočten soudní poplatek ve výši 3.000,- Kč. Soud přitom nevyhověl požadavku žalobkyně na přiznání odměny advokáta odvozené od hodnoty sporu v podobě výše uhrazené daně, popř. podpůrně podle odměny ve věcech určovacích žalob ve smyslu § 8 odst. 1, resp. § 9 odst. 3 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb. Je tomu tak proto, že shora citovaná ustanovení § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2012 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění účinném od 1. 1. 2013 představují speciální právní úpravu, jež se při stanovení odměny advokáta ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního užije přednostně.

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 19. června 2014

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová