



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Jany Kubenové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **JASNO spol. s r.o.**, se sídlem Jasenná 306, zastoupeného JUDr. Pavlem Vyroubalem, advokátem se sídlem Palackého 168, Vsetín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2010, č.j. 5822/10-1400-707633,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 6. 5. 2010, č.j. 5822/10-1400-707633, **se zrušuje** pro nezákonnost a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen do 30 dnů od právní moci rozsudku zaplatit žalobci prostřednictvím jeho právního zástupce JUDr. Pavla Vyroubala, advokáta se sídlem Palackého 168, Vsetín, náklady řízení v částce 7.760,- Kč.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Rozhodnutím správce daně ze dne 24. 2. 2010, č.j. 38495/10/303961709930 byl žalobce jako ručitel za daň z převodu nemovitosti za daňový subjekt - Zemědělské a obchodní

družstvo Podhájí v likvidaci (dále jen zemědělské družstvo) vyzván k úhradě částky 20.661,- Kč. Odvolání proti rozhodnutí správce daně žalovaný zamítl.

II.

Shrnutí argumentů obsažených v napadeném rozhodnutí žalovaného

Dne 28. 7. 2006 byla uzavřena kupní smlouva mezi zemědělským družstvem jako prodávajícím a žalobcem jako kupujícím. Dle kupní smlouvy došlo k prodeji nemovitosti (stavba slavníkové věže) na pozemku p.č. 522 za dohodnutou kupní cenu ve výši 20.746,- Kč. Vklad práva byl povolen rozhodnutím Katastrálního úřadu Zlín sp. zn. V-1325/2007 a zapsán dne 27. 3. 2007. Dne 20. 4. 2007 bylo správci daně doručeno daňové přiznání k dani z převodu nemovitosti, včetně znaleckého posudku o ceně nemovitosti. Podání bylo učiněno v zákonné lhůtě pro podání daňového přiznání a pro úhradu daně z převodu nemovitosti tj. do 2. 7. 2007. Následně pak byla dne 25. 4. 2007 na účet správce daně připsána částka ve výši 19.746,- Kč. Tato částka odpovídala výši daně vypočtené zemědělským družstvem v podaném daňovém přiznání. Základem daně byla cena zjištěná znaleckým posudkem ve výši 658.157,- Kč. Předmětná platba byla v souladu s ust. § 59 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen d.ř.) použita v plné výši k úhradě starších nedoplatků na dani z převodu nemovitosti. Doložený znalecký posudek nebyl zpracován ke dni právních účinků vkladů do katastru nemovitosti (zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů). Správce daně proto vyzval zemědělské družstvo k předložení nového znaleckého posudku. Zemědělské družstvo na výzvu nijak nereagovalo. Správce daně následně stanovil základ daně z ceny zjištěné ze znaleckého posudku přepočtené podle aktuální oceňovací vyhlášky ke dni právních účinků vkladu tj. ke dni 26. 2. 2007. Daň z převodu nemovitosti byla vyměřena platebním výměrem č.j. 219166/07/303961/3144 ve výši 20.661,- Kč. Platební výměr byl doručen zemědělskému družstvu dne 24. 10. 2007. Daň z převodu nemovitosti nebyla uhrazena, a to ani po výzvě k zaplacení v náhradní lhůtě ze dne 19. 12. 2007. Nedoplatek na dani byl předán k vymáhání exekučnímu oddělení. Po prokazatelně bezvýsledném vymáhání byla dne 24. 2. 2010 zaslána žalobci výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. Z daňového spisu je patrné, že zemědělské družstvo bylo k zaplacení daňového nedoplatku správcem daně marně upomínáno. Z prověření jeho majetkových poměrů vyplynulo, že nemá žádný majetek, který by mohl být předmětem vymáhání dle § 73 d.ř. Zjištění správce daně pak korespondují s usnesením Krajského obchodního soudu v Brně ze dne 16. 10. 1998, podle něhož byl konkurs na majetek dlužníka zrušen pro nedostatek majetku dlužníka postačujícího alespoň k úhradě nákladů konkursního řízení. Zemědělské družstvo má sice nemovitý majetek, ale ten je dle informací správce konkursní podstaty neprodejný s nepatrnou hodnotou. Zemědělské družstvo nevlastní ani žádná motorová vozidla ani účet u peněžních ústavů. Má však nedoplatky i na jiných daních.

III.

Žalobní argumentace

Žalobce namítal, že bylo nesprávně aplikováno ust. § 57 a) odst. 1 d.ř. V posuzovaném případě dlužník (zemědělské družstvo) daň z převodu nemovitosti uhradil, avšak jeho platba byla započtena na jeho jinou daňovou povinnost. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí potvrdil, že dlužník daň uhradil. Přímý dlužník tedy uhradil daň v částce o 915,- Kč nižší, než byla správcem daně následně vyměřena. Ručitel je proto odpovědný za případný nedoplatek

ve výši 915,- Kč. Uhradil-li přímý dlužník svou daňovou povinnost, avšak tato úhrada je započtena na jeho jiné daňové povinnosti, nelze přenášet daňové břemeno na ručitele a tvrdit, že úhrada daně nebyla provedena. Žalobce rovněž namítal, že správce daně nevymáhal účinně daňový nedoplatek u přímého dlužníka.

Žalobce dále namítal, že žalovaný nezjistil úplně skutkový stav věci. I přes odvolací námítky není v odvolání uvedeno, na jakou daňovou povinnost bylo přímé plnění dlužníka spočívající v platbě daně z převodu nemovitosti započteno. Absentuje i posouzení toho, zda daňová povinnost ještě trvala, případně nebylo promlčeno vymáhání daňového nedoplatku. Žalovaný se omezil toliko na konstatování, že uhrazená daň byla v plném rozsahu započtena na starší daňové nedoplatky na dani z převodu nemovitosti. Z těchto důvodů není žalobce schopen přezkoumat, zda a jakým způsobem došlo k započtení na daňový nedoplatek.

IV.

Stanovisko žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření zejména uvedl, že v jeho rozhodnutí je podrobně zrekapitulováno, z jakých důvodů nebylo možno nedoplatek vymoci od daňového dlužníka. K otázce započtení platby na starší časové nedoplatky odkázal žalovaný na ust. § 59 odst. 2 a 5 d.ř. V souladu s těmito ustanoveními musel správce daně postupovat a použít platbu daňového dlužníka na úhradu jeho nejstarší daňové povinnosti. Ačkoliv tedy byla správci daně zaslána určitá peněžitá částka, nelze z toho vyvozovat, že byla uhrazena právě dlužná daň, která je předmětem ručení. Pozice žalobce je výsledkem jeho nedostatečné opatrnosti při uzavírání kupní smlouvy. Je na žalobci, aby vzniklou situaci vyřešil s primárním dlužníkem v rámci občanskoprávního případně trestního řízení. Žalovaný dále uvedl, že práva žalobce jsou zakotvena v ust. § 57 a d.ř. Předmětem odvolacích námitek žalobce nebyl způsob započtení platby daňového dlužníka na jiné daňové nedoplatky. Žalovaný se proto nemohl takovými námitkami zabývat. I přesto však podrobně rekapituluje, jaké úkony činil správce daně a rovněž uvedl, že příchozí platba byla použita na úhradu starších daňových nedoplateků na dani z převodu nemovitosti. Pochybnosti žalobce o naložení s předmětnou platbou měly být vyjádřeny již v odvolání.

V.

Právní hodnocení soudu

Pro posouzení věci je podstatné následující: Dne 28. 7. 2006 byla uzavřena kupní smlouva mezi daňovým dlužníkem jako prodávajícím a žalobcem v pozici daňového ručitele jako kupujícím. Dle kupní smlouvy došlo k prodeji nemovitosti (stavba slavníkové věže) na pozemku p.č. 522 za dohodnutou kupní cenu ve výši 20.746,- Kč. Vklad práva byl povolen rozhodnutím Katastrálního úřadu Zlín sp. zn. V-1325/2007 a zapsán dne 27. 3. 2007. Dne 20. 4. 2007 bylo správci daně doručeno daňové přiznání k dani z převodu nemovitosti, včetně znaleckého posudku o ceně nemovitosti. Daňovým dlužníkem vypočtená daňová povinnost činila celkem částku 19.746,- Kč. Podání bylo učiněno v zákonné lhůtě pro podání daňového přiznání a pro úhradu daně z převodu nemovitosti tj. do 2. 7. 2007. Následně pak byla dne 25. 4. 2007 na účet správce daně připsána částka ve výši 19.746,- Kč. Částka odpovídala výši daně vypočtené zemědělským družstvem v podaném daňovém přiznání. Základem daně byla cena zjištěná znaleckým posudkem ve výši 658.157,- Kč. Předmětná platba byla v souladu s ust. § 59 odst. 5 d.ř. použita v plné výši k úhradě starších nedoplateků na dani z převodu

nemovitosti. Doložený znalecký posudek nebyl zpracován ke dni právních účinků vkladů do katastru nemovitosti. Na výzvu správce daně k předložení nového znaleckého posudku zůstalo zemědělské družstvo nečinné. Základ daně následně správce daně stanovil z ceny zjištěné znaleckým posudkem, která však byla přepočtena podle aktuální oceňovací vyhlášky ke dni právních účinků vkladu tj. ke dni 26. 2. 2007.

Daň z převodu nemovitosti ve výši 20.661,- Kč byla vyměřena platebním výměrem č.j. 219166/07/303961/3144. Platební výměr byl doručen zemědělskému družstvu dne 24. 10. 2007. Daň z převodu nemovitosti nebyla uhrazena, a to ani po výzvě k zaplacení v náhradní lhůtě ze dne 19. 12. 2007. Dne 24. 2. 2010 byla žalobci zaslána výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem.

Mezi účastníky není sporné, že žalobce byl ve smyslu ust. § 57 a d.ř. a ust. § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti, ručitelem daně z převodu výše uvedené nemovitosti.

Soud k věci uvádí, že institut ručení se vyznačuje dvěma základními znaky: akcesoritou a subsidiaritou. Z akcesority vyplývá, že závazek ručitele je existenčně závislý na závazku hlavním: zanikla-li pohledávka, jejíž splnění ručitel zajišťuje, zanikne též ručitelův závazek, a to právě jako projev zmíněné akcesority. Existence ručitelského závazku v situaci, kdy zajišťovaná pohledávka zanikla, je zásadně nemyslitelná; výjimky z tohoto pravidla musí stanovit zákon výslovně, a nelze je interpretací rozšiřovat pro jiné případy než pro ty, pro které byly určeny. 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. Nemá-li daňový řád odchýlnou úpravu, platí tyto principy i pro ručení jím regulované; zmíněné principy totiž tvoří samotnou podstatu institutu ručení, tj. vyplývají z jeho ustálené koncepce. Nelze přijmout výklad, podle něhož mezi veřejnoprávním a soukromoprávním ručením existuje podstatný rozdíl; to ostatně vyplývá z již citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu. 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 (srov. např. rozhodnutí NSS č.j. 1 Afs 73/2006-55 ze dne 30. 11. 2006, publikováno pod č. 4/2008 Sb. NSS)

Institutem ručení se rovněž zabýval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 19. 1. 2008, sp. zn. ÚS 72/06, V nálezu je mj. uvedeno: „

48. Doručením výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem se ručitel dostává do stejného postavení jako daňový dlužník, za jehož daňový nedoplatek ručí. Vzniká mu povinnost neuhrazený daňový nedoplatek daňového dlužníka v rozsahu jeho ručení uhradit, tedy totožná povinnost jako daňovému dlužníkovi, a to i s možností postižení jeho majetku daňovou exekucí. Lze tak tvrdit, jak uvádí Nejvyšší správní soud v podaném návrhu, že ručitel má ve smyslu ustanovení § 57 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků v podstatě postavení daňového dlužníka. Na druhou stranu - na rozdíl od daňového dlužníka, který byl kupř. již účastníkem vyměřovacího řízení, ve kterém mohl plně chránit svá práva, uplatnit jakékoliv námitky - napadené ustanovení umožňuje ručiteli ochranu jeho práv pouze ve velmi omezeném věcném rozsahu stanovením taxativního výčtu v odvolání proti "ručitelské výzvě" uplatnitelných námitek.

49. Z principu rovnosti se však podává, že pokud má mít ručitel totožnou povinnost jako dlužník - tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně - nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobit odůvodnit nerovnost v přístupu k daňovému dlužníku a ručiteli tak, jak je shora popsána (mají k dispozici diametrálně kvalitativně odlišné prostředky k obraně před totožnou povinností - rozsah námitek uplatnitelných daňovým ručitelem proti rozhodnutí o daňové povinnosti v relaci k jeho osobě je věcně dosti omezen). Ústavní soud tedy dospěl k závěru, že napadené ustanovení ve svých důsledcích vyvolává neodůvodněnou nerovnost mezi subjekty, kterým je ukládána daňová povinnost. Z postulátu rovnosti sice nevyplývá požadavek obecné rovnosti každého s každým, plyne z něj však požadavek, aby právo bezdůvodně nezvýhodňovalo ani neznevýhodňovalo jedny před druhými. V daném případě je nesporné, že požadavek poskytnutí stejných práv za stejných podmínek bez neodůvodněných rozdílů napadeným ustanovením respektován není, neboť zákonodárce bez v ústavní rovině akceptovatelných důvodů výrazně znevýhodnil subjekty v postavení daňového ručitele.

50. Ručení není přitom institutem, který by se vyskytoval toliko v daňovém řízení, ale je naopak obecným institutem celého právního řádu, jenž je detailně propracován především teorií a judikaturou soukromého práva, jehož kořeny sahají hluboko do dávno minulých let a jsou prosáklé římskoprávní tradicí, uchopenou a zpracovávanou různými směry a školami v průběhu recepce římského práva. Ručení tedy nemá původ ve finančním právu a už vůbec ne v českém daňovém řádu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 86/2004). Jednou ze základních zásad soukromého institutu ručení je, že ručitel může proti věřiteli uplatnit všechny námitky, které by měl proti věřiteli dlužník (§ 548 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník). V tomto smyslu argumentoval i Ústavní soud ve svém shora citovaném nálezu sp. zn. II. ÚS 445/2000 (viz výše), když hovořil o "podstatě institutu ručení" (v rámci veřejnoprávního ručení), jakož i v nálezu sp. zn. I. ÚS 429/01 (Sbírka rozhodnutí, svazek 34, náleze č. 134): "Veřejnoprávní režim závazků z titulu ručení za clo nemůže zcela eliminovat obecné zásady obligačněprávních vztahů ... Ostatně, zde je třeba připomenout, že v moderním právním pojetí již není hranice mezi právem veřejným a soukromým chápána tak ostře jako v době minulé, takže soukromoprávní prvky lze mnohdy vysledovat i v právním vztahu v zásadě veřejnoprávním, a naopak.". Dále Ústavní soud konstatoval v nálezu sp. zn. I. ÚS 643/06 (Sbírka rozhodnutí, svazek 46, náleze č. 142, v elektronické podobě viz <http://nalus.usoud.cz>): "z příkazu vnitřní souladnosti a nerozpornosti právního řádu plyne požadavek, aby tentýž právní institut (zde ručení) znamenal totéž, bez ohledu na to, v jakém odvětví práva je zrovna aplikován.". Z obdobných principů vycházel Nejvyšší správní soud kupř. v rozsudku sp. zn. 2 Afs 81/2004, v němž uvedl, že "právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích.". V rozsudku sp. zn. 5 Afs 138/2004 Nejvyšší správní soud konstatoval, že "Nelze přijmout výklad, podle něhož mezi veřejnoprávním a soukromoprávním ručením existuje podstatný rozdíl; to ostatně vyplývá již z rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (1 Afs 86/2004, příst. www.nssoud.cz).". Pokud v civilním právu, kde se uplatňuje ručení smluvní, není stanoveno žádné omezení uplatnitelných námitek ručitelem, lze dovodit logickým argumentem a maiori ad minus, že tím spíše tak výrazná restrikce uplatnitelných námitek nemá mít místo ve vztahu k ručení zákonnému."

V posuzovaném případě daňový dlužník (zemědělské družstvo) podal dne 20. 4. 2007 daňové přiznání k dani z převodu nemovitosti s vypočtenou výši daňové povinnosti v částce 19.746,- Kč, což doložil znaleckým posudkem. Dne 25. 4. 2007 pak tuto částku uhradil. Ze

sledu jednotlivých úkonů daňového dlužníka lze dovodit, že daňový dlužník uhradil daň z převodu nemovitosti ve výši uvedené v daňovém přiznání. Z výše citované judikatury i z principu principu akcesority a subsidiarity ručitelského závazku vyplývá, že ručitel odpovídá toliko za neuhrazení konkrétního daňového nedoplatku, zde daně z převodu nemovitosti na základě kupní smlouvy ze dne 28. 7. 2006. Dle názoru soudu odpovědnost daňového dlužníka za nesplnění jeho starších daňových povinností nelze přenášet na daňového ručitele. Soud nespochybňuje možnost správce daně postupem dle ust. § 59 odst. 5 d.ř. použít úhradu daně na nejstarší nedoplatky na dani. Takový postup však nemůže znamenat to, že daňový dlužník uhradí svůj závazek, tj. zaplatí daň z nemovitosti, a ručitel, ačkoliv jeho závazek v rozsahu plnění daňového dlužníka zanikl, je z titulu ručení vyzván k úhradě celého daňového nedoplatku, protože platba daňového dlužníka na daň z převodu konkrétní nemovitosti, kde vystupuje ručitel, byla použita na úhradu jiných nedoplatek daňového dlužníka. To by odporovalo tomu, že ručení se vztahuje ke konkrétnímu, individuálně určenému nedoplatku na dani (zde na dani z převodu nemovitosti). Z takového posouzení by vyplývalo, že ručitel odpovídá za jakýkoliv nedoplatek na dani, byť se jeho ručení vztahuje toliko k dani z převodu konkrétní nemovitosti. Ve smyslu ust. § 59 odst. 2 d.ř. správce daně přijme platbu na daň, na kterou byla určena. Platbu vykonanou bez dostatečného označení daně přijme správce daně na účtu nejasných plateb a vyzve daňového dlužníka, aby oznámil do přiměřené, jim určené lhůty, na kterou daň byla platba vykonána. Měl-li tedy správce daně pochybnosti, měl nejprve daňového dlužníka vyzvat ke sdělení toho, na kterou daň byla platba vykonána. Soud však nezjistil, že by správce daně tuto výzvu učinil. Lze tak dospět k závěru, že správce daně považoval přijatou platbu za úhradu daně z převodu nemovitosti mezi daňovým dlužníkem a žalobcem. Správce daně by se však mohl za splnění i ostatních zákonných podmínek na žalobci domáhat toliko uhrazení části nedoplatku ve výši 915,- Kč. Jedná se přitom o částku, o kterou svým rozhodnutím zvýšil daň z převodu nemovitosti, a která nebyla daňovým dlužníkem uhrazena. Soud shledal postup správce daně i žalovaného v rozporu se zákonem a proto se již nezabýval námitkou žalobce, že nebyl úplně zjištěn skutkový stav věci.

VI. Náklady řízení

Vzhledem k tomu, že žalobce byl ve věci úspěšný, přiznal mu soud ve smyslu § 60 odst. 1 náhradu nákladů řízení. Uložil proto žalovanému, aby žalobci uhradil celkem částku 7.760,- Kč. Tato částka představuje úhradu soudního poplatku ze žaloby 2.000,- Kč a odměnu za 2 úkony právní pomoci (převzetí zastoupení, sepsí žaloby) ve výši 2.100,- Kč za jeden úkon (§ 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. b), d) vyhl. č. 177/1996 Sb.) a částka k úhradě hotových výdajů za 2 úkony právní služby ve výši 300,- Kč za jeden úkon (§ 13 odst. 3 cit. vyhl.). Zástupce žalobce je plátcem DPH, a proto bylo nutné zvýšit celou částku o 20 %.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat kasační stížnost do dvou týdnů od jeho doručení, a to k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně (od 1. 1. 2012 v důsledku novely s.ř.s., provedené zákonem č. 303/2011 Sb. platí, že kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u soudu, který napadené rozhodnutí vydal). Stěžovatel musí být zastoupen advokátem; to neplatí, má-li

stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něho jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (ust. § 105 odst. 2, § 106 odst. 2, 4 s.ř.s.).

V Brně dne 20. 12. 2011

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu