



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **VOP 014, s. r. o.**, IČO 25559800
sídlem Předbranská 415, 688 01 Uherský Brod
zastoupený advokátem Mgr. Michalem Sedlářem
sídlem Údolní 5, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2019, č. j. 38527/19/5100-31462-711180

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný k odvolání žalobce částečně změnil a ve zbytku potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště v Uherském Brodě (dále jen „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 6. 6. 2016, č. j. 1249668/16/3308/70462-711006.

Tímto rozhodnutím správní orgán prvního stupně podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v rozhodném znění (dále jen „zákon o trojdani“), ve spojení s § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých (dále jen „zákonné opatření“) a § 171 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), vyzval žalobce jako ručitele k úhradě daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí ve výši 520 717 Kč, a to z titulu zákonného ručení za závazky prodávajícího, Lyžařského klubu Uherský Brod (dále jen „prodávající“), vzniklého vůči správci daně na základě prodeje nemovitých věcí žalobci a následného převodu vlastnického práva k těmto nemovitostem na žalobce. Správce daně hodnotu nemovitých věcí určil úředním oceněním nemovitých věcí poté, co v rámci vyměřovacího řízení zpochybnil znalecký posudek, přiložený prodávajícím k přiznání k dani z převodu nemovitých věcí, a to z důvodu pochybností nad správností údajů v posudku obsažených, přičemž prodávající na základě výzvy k odstranění pochybností tyto pochybnosti neodstranil.

2. Žalobou napadeným rozhodnutím provedená změna rozhodnutí správce daně spočívala v úpravě výše nedoplatku, kdy původní částku 520 717 Kč žalovaný snížil na částku 485 861 Kč. Žalovaný takto rozhodoval za situace, kdy původní rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2016, č. j. 48566/16/5100-31462-711180, zrušil krajský soud rozsudkem ze dne 31. 5. 2019, č. j. 29 Af 3/2017-39, a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení, a to z důvodu jeho nezákonnosti dle § 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud zde shledal pochybení při stanovení konkrétní výše vyměřené daně z převodu nemovitosti, kterou správní orgán prvního stupně určil na základě hodnoty převáděných nemovitostí (výsledná cena po zaokrouhlení) v rozporu se skutkovým stavem, neboť součástí oceňovaných nemovitých věcí byla i stavba, která však nebyla předmětem převodu mezi daňovým subjektem a žalobcem. Tímto pochybením tak správce daně nezákonně navýšil daň z převodu nemovitosti, která byla daňovému subjektu vyměřena, a k jejíž úhradě byl žalobce následně z titulu ručení vyzván.
3. Se zbylými odvolacími námitkami žalobce ohledně použití nesprávného způsobu ocenění nemovitostí správním orgánem prvního stupně se žalovaný ani v „novém“ odvolacím řízení neztotožnil, neboť dle žalovaného postupoval při volbě způsobu oceňování předmětných nemovitých věcí v souladu se zákonem č. 151/1997, o oceňování majetku a o změně některých zákonů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o oceňování majetku“) a související vyhláškou č. 3/2008 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku, v rozhodném znění (dále jen „oceňovací vyhláška“). Dle § 2 zákona o oceňování majetku se majetek a služba oceňují cenou obvyklou, nestanoví-li tento zákon jiný způsob oceňování, přičemž dle § 4 tohoto zákona nestanoví-li tento zákon jinak, stavba nebo její část se oceňuje nákladovým, výnosovým nebo porovnávacím způsobem nebo jejich kombinací, jejichž použití u jednotlivých druhů staveb stanoví oceňovací vyhláška, podle které správní orgán prvního stupně při oceňování jednotlivých staveb postupoval, a tudíž v jeho jednání žalovaný nespátřil pochybení. Co se týče žalobcem namítané nepoužitelnosti většiny staveb, které byly vhodné pouze k demolici, uvedl žalovaný, že sice bylo prokázáno, že k demolici skutečně došlo, avšak došlo k ní až po dni rozhodném pro učení výše základu daně z převodu nemovitých věcí, přičemž správní orgán prvního stupně beze změny převzal údaje o opotřebení budov, které doložil prodávající původním znaleckým posudkem. V doplnění odvolání ze dne 4. 9. 2019 žalobce předestřel námitky ohledně nezákonnosti výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem, když zpochybnil naplnění

podmínky o bezvýsledném upomenutí dlužníka o úhradu daňového nedoplatku a podmínky o prokazatelném (bezvýsledném) vymáhání. Nicméně ani s touto námitkou se žalovaný neztotožnil, neboť se ocitá v rozporu se zjištěným skutkovým stavem, jež nachází oporu ve správním spisu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.
5. Žalobce namítá, že v nyní projednávané věci nebyla dodržena zásada subsidiarity ručení dle § 171 odst. 3 daňového řádu. Vyrozumění o výši nedoplatku totiž bylo prodávajícímu doručeno dne 29. 4. 2016, avšak o této skutečnosti byl sepsán úřední záznam až dne 12. 7. 2016. Žalobci tedy není zřejmé, jak mohl být daňový nedoplatek vymáhán, resp. jak mohlo být dle správce daně vymáhání prokazatelně bezvýsledné, když o výši nedoplatků byl s prodávajícím sepsán úřední záznam o výši nedoplatků až 41 dní poté, co byl žalobce, coby ručitel, vyzván k úhradě celého nedoplatku. Dle žalobce správní orgány nepostupovaly v souladu se zákonem tak, aby mohly institut ručení v nyní projednávaném případě využít, neboť ve správním spise není žádný záznam o vymáhání nedoplatku na daňovém subjektu, což je nezbytný předpoklad k prokázání bezvýslednosti vymáhání.

III. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nadále setrvává na právním názoru vysloveném v napadeném rozhodnutí a nesouhlasí s jednotlivými žalobními námitkami. Předně však poukazuje na skutečnost, že žalobce v žalobě proti druhému rozhodnutí o odvolání zjevně nikterak nereflektuje závěry, které krajský soud ohledně splnění podmínek pro vydání výzvy ručiteli vyřkl již ve svém prvním rozsudku, a opakovaně tak uplatňuje námitky, které byly krajským soudem vypořádány a posouzeny jako nedůvodné. Žalovaný na závěry krajského soudu odkázal též v rámci napadeného rozhodnutí, přičemž v tomto směru nelze nad rámec dodat již ničeho dalšího, co by dosud nezaznělo.
7. Ke stěžejní námitce ohledně neoprávněnosti vydání výzvy k úhradě daňového nedoplatku žalovaný uvádí, že pro posouzení zákonnosti výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem je třeba zkoumat několik zákonem stanovených podmínek, přičemž má za to, že v daném případě byly všechny splněny, což vyplývá i z příslušných pasáží odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, na které žalovaný odkazuje. Žalovaný doplňuje, že námitka žalobce, že spis neobsahuje žádný záznam o vymáhání nedoplatku, což je dle jeho názoru předpokladem k prokázání bezvýslednosti vymáhání, je zcela nesmyslná. Jedná se totiž o alternativy – buď k vymáhání došlo, nicméně bylo neúspěšné a nedoplatek při něm nebyl uhrazen, nebo je prokazatelně zřejmé, že by vymáhání bylo bezvýsledné, tudíž k němu (resp. k daňové exekuci) ani není přikročeno. Žalovaný uvádí, že v posuzovaném případě byly učiněny kroky směřující k vymáhání nedoplatku (viz bod [44] rozhodnutí o odvolání), kdy žalovaný prověřoval majetkovou situaci žalobce, nicméně žádný zpeněžitelný majetek ani finanční hotovost nebyla zjištěna; žalovaný pro úplnost uvádí, že záznamy o těchto skutečnostech samozřejmě ve spise založeny jsou. Žalovaný tak k námitkám stran nekompletnosti spisu uvádí, že tyto jsou s ohledem na výše uvedené zcela nedůvodné. Co se týče odkazů na judikaturu, zmíněných v závěru žaloby, jedná se dle žalovaného o relativně náhodně uvedené citace z rozhodnutí soudů týkajících se do určité míry nahlížení

do spisu či vedení spisu, avšak žalobce již z vyřčených, poměrně obecných závěrů relevantním způsobem nevyvozuje žádné konkrétní skutečnosti stěžejní pro danou věc. Dle žalovaného se proto tyto odkazy jeví bez uvedení bližší provázanosti s konkrétním případem jako dosti nadbytečné a nicneříkající.

IV. Posouzení věci soudem

8. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s., bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
9. S ohledem na zmíněnou skutečnost, že žalovaný v daném případě rozhodoval o žalobcem podaném (a následně doplněném) odvolání podruhé, neboť jeho původní rozhodnutí ze dne 3. 11. 2016 zrušil krajský soud citovaným rozsudkem č. j. 29 Af 3/2017-39, považuje krajský soud k žalobcem užitému argumentačnímu schématu za nezbytné ihned v úvodu uvést, že se ztotožňuje s názorem žalovaného, že žalobce ve své argumentaci jak v odvolání, tak v žalobě nikterak nereflktuje právní závěry vyslovené krajským soudem v citovaném rozsudku. Z toho důvodu se žalobce do značné míry soustředí na otázky, které byly již řešeny v citovaném rozsudku č. j. 29 Af 3/2017-39, přičemž krajský soud neshledává v nyní projednávané věci žádný důvod, proč by se měl o těchto závěrech odchýlit. Uvedené platí tím spíše, že to byl naopak žalovaný, který (vázan právním názorem krajského soudu ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s.) tyto závěry v opětovně vedeném odvolacím řízení zohlednil a důsledně je promítl do odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
10. Oproti žalobě, o níž bylo před krajským soudem vedeno řízení pod sp. zn. 29 Af 3/2017, žalobce své žalobní námitky zúžil pouze na zpochybnění zákonnosti postupu správních orgánů při využití institutu zákonného ručení za závazky daňového subjektu ve smyslu § 171 odst. 3 daňového řádu.
11. Jak již krajský soud vyslovil v citovaném rozsudku č. j. 29 Af 3/2017-39, smyslem a účelem existence institutu ručení v daňovém řádu je zajištění splnění veřejnoprávní povinnosti platit daně jinou osobou namísto daňového dlužníka, který daň nezaplatil. Povinnost daňového ručitele k zaplacení dluhu na dani má subsidiární povahu. *„Ručitelova povinnost zaplatit daňový nedoplatek namísto daňového dlužníka je proto povinností, která nastupuje teprve tehdy, jestliže svou povinnost nesplnil daňový dlužník.“* (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 31. 5. 2000, sp. zn. I. ÚS 593/99, dostupný rovněž na <http://nalus.usoud.cz>).
12. Zákonodárce ve vztahu k daňovému ručení ve smyslu § 171 odst. 3 daňového řádu založil přísnější podmínky pro možnost domoci se plnění na ručiteli, než jsou podmínky u soukromoprávního ručení, kde je tradičním předpokladem povinnosti ručitele plnit pouze to, že dlužník nesplnil, ačkoliv byl k tomu věřitelem písemně vyzván (srov. § 2021 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník). Smyslem takového pojetí je bezpochyby poskytnutí větší ochrany daňovému ručiteli, který se stává ručitelem přímo ze zákona (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 22/2010-44, nebo ze dne 6. 3. 2014, č. j. 1 Afs 3/2014-31, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). *„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.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2015, č. j. 10 Afs 10/2015-46).

13. 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.*“ Podle § 171 odst. 3 daňového řádu pak 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.*“ Citovaná právní úprava tedy stanoví několik podmínek, jejichž splněním podmiňuje vznik a výkon pravomoci správci daně vyzvat ručitele k úhradě nedoplatku. Za prvé, zda daňový nedoplatek nebyl daňovým subjektem (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. Tato pravomoc tedy zpravidla vznikne zásadně až potom, co předchozí vymáhání nedoplatku bylo bezúspěšné, ledaže je zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné.
14. Krajský soud má za to, že uvedené zákonné podmínky byly splněny i v nyní projednávaném případě žalobce, což také žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí řádně zdůvodňuje, když podrobně posuzuje, zda a jakým způsobem byly tyto zákonem stanovené podmínky pro uplatnění výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem splněny.
15. Co se týče první podmínky, tedy že daňový nedoplatek nebyl daňovým subjektem ve stanovené lhůtě uhrazen, žalovaný její splnění posoudil v bodě [42] rozhodnutí o odvolání, kde zdůrazňuje, že ani v opožděně podaném daňovém přiznání daňového subjektu ze dne 12. 3. 2014 nedošlo k úhradě daňové povinnosti. Proto správce daně přistoupil k vymáhání daňového nedoplatku. Ke splnění druhé podmínky, tedy zda byl daňový subjekt bezvýsledně upomenut o úhradu daňového nedoplatku, se vyjádřil jak krajský soud již v citovaném rozsudku č. j. 29 Af 3/2017-39, tak opětovně i žalovaný v bodě [43] rozhodnutí. Z obsahu správního spisu totiž vyplývá, že prodávajícímu bylo dne 26. 4. 2016 odesláno vyrozumění o výši daňového nedoplatku, včetně poučení o následcích neuhrazení daňového nedoplatku, přičemž prodávající dne 29. 4. 2016 odmítl přijetí této zásilky (viz výzva č. j. 916633/16-3308-70462-711006 a přiložená kopie doručení). Tento den tedy bylo lze považovat uvedenou výzvu v souladu s § 47 odst. 3 daňového řádu za doručenou. Úřední záznam ze dne 12. 7. 2016, který žalobce zmiňuje, je pak pouze deklarací této skutečnosti, a to i za situace, kdy adresát vyrozumění o nedoplatku uvedl, že není předsedou prodávajícího, neboť dle správce daně byl daný adresát oprávněný k přijetí zásilky s vyrozuměním o výši nedoplatku. Námitku žalobce, že k určení data doručení výzvy k úhradě daňového nedoplatku prodávajícímu došlo až poté, co byl žalobce vyzván k úhradě tohoto nedoplatku z titulu zákonného ručení, tak krajský soud shledává nedůvodnou. Co se týče námitky, že ve spise není doloženo, že vyrozumění o nedoplatku nabylo právní moci, krajský soud souhlasí s hodnocením žalovaného, že právní moc, tedy vlastnost charakterizovaná jako nezměnitelnost a závaznost, je v souladu s § 103 odst. 1 daňového řádu spjata toliko s rozhodnutím správního orgánu. Vyrozumění, jakožto

písemnost nepřiznávající práva či neukládající povinnosti, tedy není rozhodnutím a právní moci nenabývá – spis proto doklad o nabytí právní moci přirozeně neobsahuje.

16. Rovněž splnění třetí podmínky, tedy zda nedoplatek nebyl uhrazen ani při jeho vymáhání na daňovém subjektu, krajský soud již konstatoval v citovaném rozsudku č. j. 29 Af 3/2017-39, když ze správního spisu zjistil, že správní orgán prvního stupně provedl dne 16. 5. 2016 místní šetření na adrese bývalého sídla prodávajícího, při němž bylo zjištěno, že se na této adrese nachází rodinný dům, jehož jedním ze spoluvlastníků je bývalý předseda prodávajícího, avšak daňový subjekt zde nesídlí. Dále bylo z obchodního rejstříku zjištěno, že prodávající nemá statutární orgán a jako sídlo bylo uvedeno pouze Uherský Brod (viz úřední záznam z místního šetření, č. j. 1194070/16/3308-80541-706191). Dále správní orgán prvního stupně provedl dne 17. 5. 2016 ústní jednání s J. P. a K. L. za účelem zjištění majetkových poměrů prodávajícího, přičemž oba jmenovaní uvedli, že prodávající nemá statutární orgán a v současné době je snaha o jeho výmaz z obchodního rejstříku, tento nevlastní žádný majetek, neboť veškerý movitý i nemovitý majetek byl prodán žalobci, avšak prodávající byl v době prodeje zadlužen, a proto nezískal žádnou finanční hotovost (viz protokol o ústním jednání, č. j. 1194065/16/3308-80541-706191). Správce daně dále provedl lustraci katastru nemovitostí a registru vozidel či dotaz v ADIS (automatický daňový informační systém), kde bylo zjištěno, že prodávající nedisponuje žádnými bankovními účty. Tento právní názor krajského soudu žalovaný plně reflektoval a nadto ještě doplnil i v žalobou napadeném rozhodnutí, a proto se krajský soud i v nyní projednávané věci přiklání k závěru, že takto provedená šetření lze považovat za dostatečná pro naplnění podmínky prokázání bezpředmětnosti přistoupení k daňové exekuci, kterou předpokládá § 171 odst. 3 daňového řádu pro využití zákonného ručení za závazky daňového subjektu. Z uvedených důvodů proto nelze žalobní námitky zpochybňují zákonnost využití zákonného ručení za závazky daňového subjektu dle § 171 daňového řádu považovat za důvodné.
17. Uvedené platí i za situace, kdy krajský soud již v citovaném rozsudku č. j. 29 Af 3/2017-39 konstatoval, že správní orgán prvního stupně pochybil, pokud výše rekapitulované dokumenty v rozporu s § 65 odst. 2 daňového řádu nepřenesl z vyhledávací (neveřejné) části do veřejné části daňového spisu a žalobce tak neměl možnost seznámit se s těmito dokumenty. Toto porušení v nyní projednávaném případě dle krajského soudu nedosahuje takové intenzity, které by mohlo mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé, a to z toho důvodu, že i kdyby měl žalobce možnost seznámit se s těmito dokumenty ve spise, nemělo by to žádný vliv na nyní projednávanou věc. Tyto dokumenty totiž pouze prokazují oprávnění správního orgánu prvního stupně přistoupit k vyzvání žalobce, jakožto ručitele daňového subjektu, k úhradě daňového nedoplatku daňového subjektu.

V. Závěr a náklady řízení

18. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
19. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta),

a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 31. května 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu