



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **VOP 014, s.r.o.**, se sídlem Předbranská 415, Uherský Brod, zastoupen Mgr. Michalem Sedlářem, advokátem se sídlem Údolní 222/5, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2021, č. j. 29 Af 95/2019-36,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2021, č. j. 29 Af 95/2019-36, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**Odůvodnění:**

**I.**

**Průběh dosavadního řízení**

[1] Žalobce podal u Krajského soudu v Brně žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2019, č. j. 38527/19/5100-31462-711180, kterým žalovaný k odvolání žalobce částečně změnil a ve zbytku potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 6. 6. 2016, č. j. 1249668/16/3308-70462-711006. Tímto rozhodnutím správce daně 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 věcí a § 171 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), vyzval žalobce jako ručitele k úhradě nedoplatku na dani z převodu nemovitostí ve výši 520 717 Kč, a to z titulu zákonného ručení za závazky prodávajícího, spolku Lyžařský klub Uherský Brod (dnes Český sportovní klub Uherský Brod – fotbal, spolek; dále též „daňový dlužník“), vzniklého

na základě prodeje nemovitostí žalobci a převodu vlastnického práva k těmto nemovitostem na žalobce s účinky ke dni 13. 8. 2013. Změna výzvy správce daně provedená žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného spočívala ve snížení původní výše nedoplatku, za nějž ručí žalobce, na částku 485 861 Kč.

[2] Žalovaný takto rozhodl poté, co Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 31. 5. 2019, č. j. 29 Af 3/2017-39, zrušil jeho původní odvolací rozhodnutí ze dne 3. 11. 2016, č. j. 48566/16/5100-31462-711180, a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Důvodem zrušení původního rozhodnutí žalovaného bylo to, že daňové orgány dle krajského soudu pochybily při stanovení výše daně tím, že do hodnoty převedených nemovitostí (ceny zjištěné) započítaly při jejich ocenění také hodnotu „stavby“ označené jako „*Technická základna na p.č.st. 1084/1,2*“ nacházející se v k. ú. Vápenice u Starého Hrozenkova (pozn. NSS – bylo zjištěno, že pozemek pod uvedeným parcelním číslem není v katastru nemovitostí evidován), která nebyla předmětem daného převodu (nebyla uvedena v kupní smlouvě). Tuto výtku krajského soudu žalovaný v novém rozhodnutí zohlednil, další uplatněné odvolací námítky však neshledal důvodnými.

[3] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem následnou žalobu proti novému rozhodnutí žalovaného zamítl jako nedůvodnou. Krajský soud především poznamenal, že se žalobce v žalobě do značné míry soustředil na otázky, které byly již řešeny v předchozím rozsudku krajského soudu, od jehož závěrů se soud neměl důvod odchýlit. Oproti žalobě, o níž bylo rozhodnuto předchozím rozsudkem krajského soudu, žalobce své žalobní námítky dle krajského soudu zúžil pouze na zpochybnění zákonnosti postupu daňových orgánů při využití institutu zákonného ručení za závazky daňového dlužníka dle § 171 odst. 3 daňového řádu, tyto námítky však krajský soud neshledal důvodnými. Krajský soud popsalsmysl a účel institutu ručení dle § 171 odst. 3 daňového řádu a podmínky, za nichž lze daň vymáhat na ručiteli. Následně dospěl k závěru, že tyto podmínky byly v posuzovaném případě splněny. Krajský soud nejprve konstatoval, že daňový nedoplatek nebyl daňovým dlužníkem ve stanovené lhůtě uhrazen. Následně ve shodě se svým předcházejícím rozsudkem a s žalobou napadeným rozhodnutím dospěl k závěru, že daňový dlužník byl bezvýsledně upomenut o úhradu daňového nedoplatku. Daňovému dlužníkovi bylo dne 26. 4. 2016 odesláno vyrozumění o výši daňového nedoplatku, včetně poučení o následcích jeho neuhrazení. Daňový dlužník dne 29. 4. 2016 odmítl přijetí dané zásilky, tímto dnem tedy lze považovat uvedenou výzvu za doručenu. Poté se krajský soud zabýval splněním třetí podmínky spočívající v tom, že nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém dlužníkovi, případně že bylo zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné. Také v této otázce krajský soud odkázal na svůj předchozí rozsudek, v němž dospěl k závěru, že uvedená podmínka byla splněna, neboť z podkladů shromážděných správcem daně vyplývalo, že by vymáhání daňového nedoplatku bylo bezvýsledné. Konkrétně krajský soud odkázal na místní šetření provedené dne 16. 5. 2016 na adrese sídla daňového dlužníka, údaje zjištěné z obchodního rejstříku, katastru nemovitostí a registru vozidel, ústní jednání s bývalým předsedou a bývalým místopředsedou daňového dlužníka a údaje o účtech daňového dlužníka zjištěné ze systému ADIS. Krajský soud připustil, že správce daně pochybil, pokud dané podklady v rozporu s § 65 odst. 2 daňového řádu nepřenesl z vyhledávací části spisu do jeho veřejné části, toto pochybení však dle krajského soudu nebylo takové intenzity, aby způsobovalo nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Dané podklady pouze prokazovaly oprávnění správce daně vyzvat žalobce jako ručitele k úhradě daňového nedoplatku, i kdyby tedy žalobce měl možnost seznámit se s nimi, nemělo by to žádný vliv na posuzovanou věc.

## II.

**Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků**

[4] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítá, že krajský soud pouze zopakoval pasáže ze svého předcházejícího rozsudku a nezabýval se žalobní argumentací týkající se majetku daňového dlužníka a vymahatelností daňového nedoplatku. Dle stěžovatele není z napadeného rozsudku ani z rozhodnutí daňových orgánů zřejmé, zda se v posuzovaném případě jednalo o situaci, kdy daňový nedoplatek nebyl uhrazen ani při jeho vymáhání u daňového dlužníka, nebo o situaci, kdy by vymáhání bylo prokazatelně bezvysledné. Stěžovatel poukazuje na to, že dle závěrů, k nimž krajský soud dospěl v rozsudku ze dne 31. 5. 2019, č. j. 29 Af 3/2017-39, nebyla zmiňovaná technická základna součástí převodu nemovitostí, který vedl ke vzniku předmětné daňové povinnosti. Tato „stavba“, jejíž hodnota byla dle ocenění správce daně 871 344,47 Kč, tedy zůstala ve vlastnictví daňového dlužníka. Správce daně o této skutečnosti musel vědět, neboť měl při údajném vymáhání daně k dispozici uvedené ocenění i smlouvu o převodu nemovitostí, z níž bylo patrné, že zmiňovaná „stavba“ nebyla součástí převodu. Dle stěžovatele tedy nebyla naplněna podmínka prokazatelné bezvyslednosti vymáhání ani podmínka neuhrazení nedoplatku při jeho vymáhání, neboť správce daně k vymáhání daně nepřistoupil. Správcem daně provedené místní šetření, formální ústní jednání s bývalými statutárními orgány daňového dlužníka ani formální lustraci ve veřejných rejstřících bez faktického zahájení daňové exekuce nelze dle stěžovatele považovat za relevantní vymáhání v situaci, kdy daňové orgány musely z obsahu spisu vědět, že daňový dlužník je vlastníkem „stavby“ technické základny, jejíž hodnota bezpochyby postačovala k úhradě daňového nedoplatku. Touto argumentací se dle stěžovatele daňové orgány ani krajský soud nezabývaly. Následně stěžovatel v dané souvislosti odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2014, č. j. 1 Afs 3/2014-31, publ. pod č. 3036/2014 Sb. NSS (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), který obsáhle rekapituloval. Poté stěžovatel zopakoval, že daňové orgány nepřesunuly dokumenty, které měly svědčit o vymáhání daně po daňovém dlužníkovi, z neveřejné vyhledávací části spisu do jeho veřejné části, a stěžovatel tedy neměl možnost se s nimi seznámit. I kdyby krajským soudem zmiňované podklady v daňovém spise byly založeny, neprokazovaly by dle stěžovatele oprávněnost vydání předmětné výzvy.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že to, zda daňový nedoplatek nebyl uhrazen při jeho vymáhání na daňovém dlužníkovi, posoudil v bodě 44 žalobou napadeného rozhodnutí. Při lustraci v katastru nemovitostí ani na základě výpovědí svědků nebyly zjištěny žádné nemovité věci ve vlastnictví daňového dlužníka, a v době vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem byly tudíž naplněny všechny zákonné podmínky pro její vydání. Žalovaný dále s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2015, č. j. 10 Afs 10/2015-46, publ. pod č. 3036/2014 Sb. NSS, dodal, že § 171 odst. 3 daňového řádu nelze vykládat tak, že v okamžiku výzvy ručiteli k úhradě nedoplatku tu musí být naprostá jistota o tom, že by vymáhání nedoplatku na daňovém dlužníkovi bylo bezvysledné. Žalovaný tedy trvá na tom, že šetření provedené daňovými orgány bylo dostatečné pro prokázání bezpředmětnosti daňové exekuce. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2014, č. j. 1 Afs 3/2014-31, na který stěžovatel odkazuje, se dle žalovaného týkal skutkově odlišné věci a jeho závěry nelze na posuzovanou věc uplatnit.

[6] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalovaného replikou, v níž uvedl, že trvá na tom, že správce daně dostatečně neproověřil majetkové poměry daňového dlužníka a nepokusil se o vymáhání daňového nedoplatku po něm. Správce daně sepsal s daňovým dlužníkem pouze protokol o ústním jednání, na němž někdejší statutární orgány daňového dlužníka prohlásily, že dlužník nemá žádný majetek. Správce daně nepovažoval za potřebné sepsat s těmito osobami alespoň prohlášení o majetku a jejich tvrzení ani nijak dále neproověřoval. Z pouhého srovnání účetnictví daňového dlužníka a kupní smlouvy uzavřené mezi daňovým dlužníkem a ručitelem (stěžovatelem) bylo zřejmé, že stěžovateli nebyl prodán veškerý majetek daňového dlužníka, jak uvedly tyto osoby. Dle stěžovatele se kromě „*pěti kusů betonových garáží uvedených již v kasační stížnosti*“ jednalo přinejmenším ještě o „*garáž pásového vozidla, rolbu Turbotrack 206 a buňku Renáta*“. Dále stěžovatel odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu týkající se významu řádného vedení správního spisu.

[7] Na uvedené podání reagoval žalovaný dalším vyjádřením, v němž zopakoval, že tvrzení o nedostatečné snaze vymáhat daňový nedoplatek od daňového dlužníka považuje za nedůvodné. V této souvislosti opět odkázal na bod 44 žalobou napadeného rozhodnutí a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2015, č. j. 10 Afs 10/2015-46, a dodal, že porovnání účetnictví dlužníka s kupními smlouvami nepatří mezi kroky, které jsou rozumné a přiměřené povaze daňověprávního vztahu. Za takové kroky žalovaný považuje např. prověřování centrální evidence vozidel nebo výpisu z katastru nemovitostí. V posuzovaném případě nebylo zjištěno vlastnictví žádné rolby Turbotrack ani vlastnictví nemovitostí – garáží. Buňky, o kterých se stěžovatel zmiňuje, jsou pravděpodobně movité věci neevidované v katastru nemovitostí. Dohledávání movitých věcí neevidovaných ve veřejných seznamech je v mnoha ohledech v podstatě nemožné, a nelze se tak ztotožnit s tím, že by patřilo mezi rozumné a přiměřené kroky. V posuzovaném případě však byla dle žalovaného splněna také podmínka spočívající v marném vymáhání daňového nedoplatku. Správce daně daňový dluh na dlužníkovi vymáhal a část daňového dluhu z jeho dosažitelného majetku vymohl. Protože se však jakýkoliv další majetek nepodařilo dohledat, správce daně konstatoval, že by další vymáhání bylo prokazatelně bezvysledné. K výtkám ohledně vedení spisu žalovaný pouze uvedl, že spis byl veden v souladu se zákonem a obsahuje veškeré podklady, na jejichž základě bylo ve věci rozhodnuto.

### III.

#### Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[9] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je v dále uvedeném rozsahu důvodná.

pokračování

[10] V posuzovaném případě stěžovatel brojí proti rozhodnutí, kterým byl jako zákonný ručitel vyzván k úhradě nedoplatku na dani z převodu nemovitostí.

[11] Dle § 171 odst. 1 daňového řádu je nedoplatek povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě; kopie rozhodnutí o stanovení daně je přílohou této výzvy. Dle odstavce 3 téhož ustanovení lze výzvu ručiteli vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné; výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu.

[12] Dle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani byl poplatníkem daně z převodu nemovitostí v běžných případech převodce (prodávající); nabyvatel byl v tomto případě ručitelem.

[13] Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že daňový dlužník převedl na stěžovatele kupní smlouvou ze dne 9. 5. 2012 založenou v daňovém spise vlastnické právo k nemovitostem vyjmenovaným v této smlouvě a stěžovatel tedy je dle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani ručitelem ve vztahu k daňové povinnosti vzniklé v souvislosti s tímto převodem. Stěžovatel v kasační stížnosti nezpochybnuje ani to, že daňový dlužník daňový nedoplatek ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí neuhradil, ač byl o jeho úhradu bezvýsledně upomenut.

[14] Jedinou spornou otázkou tak zůstalo, zda byla splněna také třetí podmínka pro to, aby se správce daně mohl domáhat zaplacení daňového nedoplatku na stěžovateli jako ručiteli, stanovená v § 171 odst. 3 daňového řádu. Tato podmínka může být splněna ve dvou typech situací. Primárně k jejímu splnění vede to, že nedoplatek není uhrazen, přestože se správce daně pokusil jej na daňovém dlužníkovi vymoci (tedy ho vymáhal daňovou exekucí nebo prostřednictvím soudního exekutora, popřípadě jej uplatnil v insolvenčním řízení nebo přihlášením do veřejné dražby – viz § 175 odst. 1 daňového řádu). Kromě toho však může být daná podmínka splněna rovněž, je-li zřejmé, že by vymáhání bylo prokazatelně bezvýsledné. V takovém případě nemusí správce daně k vymáhání daně vůbec přistoupit.

[15] Výkladem zmiňované třetí podmínky stanovené v § 171 odst. 3 daňového řádu se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 13. 8. 2015, č. j. 10 Afs 10/2015-46, na který odkázali krajský soud i žalovaný. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že smyslem a účelem existence institutu ručení v daňovém řádu je zajištění splnění veřejnoprávní povinnosti platit daň jinou osobou namísto daňového dlužníka, který daň nezaplatil. Povinnost daňového ručitele k zaplacení dluhu na dani má subsidiární povahu. Správci daně tedy vznikne pravomoc vyzvat ručitele k úhradě nedoplatku až poté, co předchozí vymáhání nedoplatku bylo bezúspěšné, nebo je-li zřejmé, že by vymáhání bylo prokazatelně bezvýsledné. Nejvyšší správní soud k tomu v uvedeném rozsudku dále poznamenal: „Lze tedy shrnout, že subsidiaritu daňového ručitelství, stanovenou v § 171 odst. 3 daňového řádu, nutno vykládat tak, že zahrnuje jen takové kroky ze strany správce daně, které jsou rozumné a přiměřené povaze daňověprávního vztahu. Ustanovení § 171 odst. 3 daňového řádu nelze v žádném případě vyložit tak, že v okamžiku výzvy ručiteli k úhradě nedoplatku tu musí být naprostá jistota o tom, že by vymáhání nedoplatku na daňovém dlužníkovi bylo

*bezvýsledné. Takovýto výklad by totiž byl v rozporu s § 172 odst. 6 daňového řádu, kde zákon výslovně předvídá situace, kdy ručitel zaplatí daňový nedoplatek, jakkoliv již předtím došlo k jeho uhrazení.*“ Z citovaného rozsudku je zřejmé, že stanoví-li daňový řád, že výzvu ručiteli k úhradě daně dle § 171 daňového řádu lze vydat rovněž tehdy, je-li zřejmé, že by vymáhání bylo prokazatelně bezvýsledné, nelze tuto podmínku vykládat tak, že zákon požaduje absolutní jistotu, že by vymáhání daně bylo bezvýsledné. Postačí, pokud správce daně učiní rozumné a přiměřené kroky k vymožení daně (zejména vynaloží přiměřené úsilí ke zjištění majetku daňového dlužníka, který by bylo možné postihnout při vymáhání daňového nedoplatku).

[16] Značná část kasační stížnosti představuje ve své podstatě námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Stěžovatel krajskému soudu obecně vytýká, že jen zopakoval pasáže ze svého předchozího rozsudku a nezabýval se argumentací stěžovatele vztahující se k majetku daňového dlužníka a možnosti vymáhat daň na něm. Dle stěžovatele navíc není zřejmé, zda se dle daňových orgánů a krajského soudu v posuzovaném případě jednalo o situaci, kdy daňový nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém dlužníkovi, nebo o situaci, kdy by vymáhání bylo prokazatelně bezvýsledné. Vzhledem k tomu, že pouze je-li rozhodnutí přezkoumatelné, lze přistoupit k posouzení jeho správnosti, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve těmito námitkami.

[17] Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že z napadeného rozsudku i z rozhodnutí žalovaného je zcela zřejmé, že se dle žalovaného i krajského soudu v posuzovaném případě jednalo o situaci, kdy správce daně nepřikročil k žádnému způsobu vymáhání daně na daňovém dlužníkovi ve smyslu § 175 odst. 1 daňového řádu, neboť při zjišťování jeho majetku dospěl k závěru, že by vymáhání daně bylo prokazatelně bezvýsledné. Krajský soud i žalovaný totiž (zejména v bodě 44 napadeného rozhodnutí žalovaného a bodě 16 rozsudku krajského soudu) podrobně popsali, jak správce daně zjišťoval majetkovou situaci daňového dlužníka ve snaze vymoci od něj daňový nedoplatek, žádný majetek, který by k tomuto účelu mohl posloužit, však nedohledal. Za takové situace by tedy případné vymáhání daně zjevně bylo prokazatelně bezvýsledné. Na srozumitelnosti závěrů žalovaného a krajského soudu nic nemění ani to, že nepřesně konstatují, že v posuzovaném případě byla splněna podmínka neuhrazení nedoplatku při jeho vymáhání. Jedná se zjevně o poněkud nešťastnou formulační zkratku. Z celkového obsahu napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného je patrné, že touto formulací chtěli dát pouze najevo, že považují za splněnou i poslední podmínku stanovenou v § 171 odst. 3 daňového řádu, nedodali však, že tato podmínka byla splněna alternativním způsobem, tedy tím, že bylo zjištěno, že by vymáhání daně zjevně bylo prokazatelně bezvýsledné. Krajský soud v bodě 16 napadeného rozsudku mimo jiné uvedl, že *„provedená šetření lze považovat za dostatečná pro naplnění podmínky prokázání bezpředmětnosti přistoupení k daňové exekuci, kterou předpokládá § 171 odst. 3 daňového řádu“*.

[18] Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů v tom rozsahu, v jakém pominul jednu ze základních žalobních námitek. Stěžovateli totiž lze přisvědčit v tom, že krajský soud nevypořádal ani implicitně žalobní argumentaci, v níž stěžovatel poukazoval na to, že krajský soud ve svém prvním rozsudku v této věci a následně žalovaný, jsa vázán jeho právním názorem, dospěli k závěru, že „stavba“ technické základny, jejíž hodnota byla dle úředního ocenění stanovena na 871 344,47 Kč, nebyla převedena kupní smlouvou uzavřenou dne 9. 5. 2012 na stěžovatele. Z toho stěžovatel dovozoval, že se stále jedná o majetek daňového dlužníka, který bylo možné postihnout v rámci vymáhání daňového nedoplatku,

pokračování

a podmínka subsidiarity jeho vymáhání na ručiteli tedy nebyla splněna. Na tuto argumentaci, kterou stěžovatel nově předestřel v žalobě v návaznosti na důvody, které vedly ke zrušení prvního rozhodnutí žalovaného, však krajský soud vůbec nereagoval. Uvedenou argumentaci přitom nelze považovat bez dalšího za zcela nerelevantní, byť důsledky prvního rozsudku krajského soudu jsou poněkud odlišné, než jak je popisuje stěžovatel.

[19] Správce daně provedl zjišťování majetku daňového dlužníka před vydáním výzvy stěžovateli jakožto ručiteli dostatečně. Z daňového spisu je patrné, že vyhledával majetek daňového dlužníka prostřednictvím jemu dostupných databází, tedy katastru nemovitostí a registru vozidel, z těchto zdrojů však žádný majetek daňového dlužníka nezjistil. Dále správce daně prostřednictvím systému ADIS zjistil, že daňový dlužník nemá žádné bankovní účty. Správce daně rovněž provedl místní šetření na adrese bývalého sídla daňového dlužníka a ústní jednání s bývalým předsedou a bývalým místopředsedou daňového dlužníka, kteří uvedli, že daňový dlužník nevlastní žádný majetek, neboť veškerý svůj majetek prodal stěžovateli. Finanční prostředky získané prodejem majetku použil daňový dlužník k úhradě svých dalších dluhů. Ani těmito šetřeními se tedy nepodařilo zjistit žádný majetek daňového dlužníka. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, podle něhož lze takto provedené zjišťování majetku daňového dlužníka obecně považovat za dostačující. Naopak nelze souhlasit s tvrzením stěžovatele, podle něhož se správce daně spokojil s tvrzeními bývalého předsedy a místopředsedy daňového dlužníka, která nijak neprověřoval. Jak již bylo uvedeno výše, správce daně se pokusil zjistit majetek dlužníka také dalšími způsoby, toto šetření však pouze potvrdilo výpovědi uvedených osob, neboť nebyl dohledán žádný majetek daňového dlužníka. Na uvedeném nic nemění ani stěžovatelem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2014, č. j. 1 Afs 3/2014-31, neboť ten se týkal případu, kdy správce daně vyzval ručitele k úhradě daňového nedoplatku, přestože věděl, že dlužník disponuje peněžními prostředky, které by mohly posloužit k úhradě části daně.

[20] Pro posouzení důvodnosti závěru správce daně o tom, že by vymáhání daně bylo prokazatelně bezvýsledné, je rozhodující především to, zda mohl správce daně nějaký majetek daňového dlužníka při učinění rozumných a přiměřených kroků dohledat. Správce daně sice o existenci technické základny věděl, ze znaleckého posudku předloženého stěžovatelem a rovněž z následně zpracovaného úředního ocenění tyto dokumenty však o technické základě hovořily jako o jedné z nemovitostí, které byly převedeny na stěžovatele. Vzhledem k tomu, že technická základna nebyla zapsána v katastru nemovitostí, nemohl správce daně zjistit jejího vlastníka ani z tohoto zdroje. Ani z výpovědi bývalého předsedy a místopředsedy daňového dlužníka nevyplývalo, že by vlastníkem technické základny byl nadále daňový dlužník. Lze rovněž dodat, že s tvrzením o tom, že technická základna nebyla součástí převodu, nepřišel stěžovatel ani v odvolání, ale až v první žalobě v této věci. Za této situace nelze správci daně vytýkat, pokud technickou základnu neidentifikoval jako majetek daňového dlužníka, který by bylo možné postihnout za účelem vymožení daňového nedoplatku.

[21] V případě krajského soudu a žalovaného se ovšem jedná o odlišnou situaci, neboť to byl právě krajský soud, kdo svým prvním rozsudkem v této věci dospěl na základě nově uplatněné námítky stěžovatele k závěru o tom, že technická základna nebyla součástí převodu, který vedl ke vzniku převodní daně. Za takové situace vyvstává otázka, zda zde alespoň v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí nebyla možnost vymáhat daňový nedoplatek na daňovém dlužníkovi. Pokud by tomu tak bylo, nebylo by možné v době

vydání žalobou napadeného rozhodnutí považovat za splněnou podmínku subsidiarity úhrady daně ručitelem. Splnění této podmínky je přitom zapotřebí posuzovat i v řízení o odvolání, neboť v praxi nelze vyloučit, že i přesto, že správce daně učiní veškeré kroky ke zjištění majetku daňového dlužníka, které od něj lze rozumně požadovat, vyjde následně po vydání jeho výzvy ručiteli najevo, že dlužník disponuje majetkem, který může sloužit k úplné či částečné úhradě daňového nedoplatku. V takovém případě je na místě v souladu s principem subsidiarity ručitelského závazku postihnout nejprve majetek daňového dlužníka, a to i když je tento majetek zjištěn až v průběhu odvolacího řízení proti výzvě ručiteli vydané dle § 171 daňového řádu. O takovou situaci se mohlo jednat i v nyní posuzovaném případě.

[22] V tomto ohledu tedy shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou.

[23] Stěžovatel uvedenou, krajským soudem nevypořádanou, žalobní argumentaci převzal rovněž do kasační stížnosti, vzhledem k nepřezkoumatelnosti závěru krajského soudu se však Nejvyšší správní soud důvodností dané námitky nemohl zabývat. Navíc lze dodat, že na otázku, zda technická základna v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí skutečně mohla být postižena v rámci vymáhání daně na daňovém dlužníkovi, nelze na základě dosavadní spisové dokumentace jednoznačně odpovědět. Samotná krajským soudem zjištěná skutečnost, že kupní smlouvou ze dne 9. 5. 2012 nedošlo k převodu tohoto majetku na stěžovatele, není pro posouzení této otázky dostačující, neboť není zřejmé, zda tento majetek (ať již se jedná o věc nemovitou, nebo věc či soubor věcí movitých) byl ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí skutečně ve vlastnictví daňového dlužníka a zda k tomuto datu tento majetek ještě vůbec existoval a jaká byla případně jeho hodnota (jeho úřední ocenění správcem daně bylo provedeno dne 10. 6. 2015).

[24] Stěžovatel dále v řízení o kasační stížnosti v souvislosti se zjišťováním majetku daňového dlužníka tvrdil, že v jeho majetku měla být v době vydání rozhodnutí správce daně rovněž jakási garáž na pásové vozidlo, rolba a „*buřka Renáta*“, a uváděl, že měl správce daně zjišťovat majetkové poměry daňového dlužníka (resp. prověřovat pravdivost výpovědi jeho bývalého předsedy a místopředsedy) srovnáním účetnictví daňového dlužníka s kupní smlouvou. Tyto námitky však stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem a jedná se tedy o kasační námitky nepřijatelné dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[25] Námitku týkající se toho, že daňové orgány nepřenesly dokumenty, které dokládaly provedení úkonů směřujících ke zjištění majetku daňového dlužníka, z vyhledávací části daňového spisu do jeho veřejné části, neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Jedná se sice o procesní pochybení daňových orgánů, přičemž je s podivem, že ho žalovaný nenapravit ani poté, co mu jej krajský soud vytkl v prvním rozsudku vydaném v této věci, nejde však o pochybení, které by způsobovalo nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Stěžovatel si musel být přinejmenším z prvního rozsudku krajského soudu vědom toho, že dané podklady jsou ve spise založeny a bylo mu známo, co je jejich obsahem. Pokud by se s nimi chtěl seznámit, měl možnost to učinit prostřednictvím nahlížení do spisu a pakliže by mu byl přístup k nim odepřen, šlo by o závažné procesní pochybení žalovaného a postup rozporný se závěrem krajského soudu. Stěžovatel však před vydáním napadeného rozhodnutí o nahlížení do spisu neprojevil zájem, a to ani poté, co mu bylo doručeno seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení ze dne 15. 8. 2019, č. j. 33785/19/5100-31462-711180. V kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že do spisu nahlížel dne 10. 10. a 21. 10. 2019, tedy až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. V takovém případě



pokračování

nebylo nepřerazením daných písemností nijak zasaženo do práv stěžovatele. Stěžovatelem zmiňovaná judikatura týkající se řádného vedení správního spisu a práva účastníka řízení se s obsahem spisu seznámit na uvedeném nic nemění.

#### IV.

#### Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je ve vymezeném rozsahu důvodná, proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 18. srpna 2023

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu