ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna 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 **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2010, č. j. 5822/10-1400-707633, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 12. 2011, č. j. 30 Af 59/2010 - 28,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 12. 2011, č. j. 30 Af 59/2010 - 28, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

[1] Včasnou kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku, kterým krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí. Žalovaný tímto rozhodnutím zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil právní názor správce daně prvního stupně. Žalobci jako ručiteli za daň z převodu nemovitostí byla stanovena povinnost uhradit daň za daňový subjekt – Zemědělské a obchodní družstvo Podhájí v likvidaci, a to ve výši 20 661 Kč.

[2] V odůvodnění rozsudku soud zdůraznil, že předmětem sporu je především právní otázka, zda v situaci, kdy daňový subjekt (prodávající) uhradil daň za převod konkrétní nemovitosti, nelze požadovat tuto daň na ručiteli jen proto, že prodávající měl další starší nedoplatky na jiných daních a správce daně tak s odkazem na § 59 zákona č. 337/1992 Sb.,

o správě daní a poplatků, uhrazenou daň z převodu nemovitostí na tyto nedoplatky započítal. Soud v této věci uzavřel, že byla-li předmětná daň daňovým subjektem uhrazena, pak je lhostejno, že správce daně eviduje jeho další starší nedoplatky na dani, ale zákonný závazek ručitele je splněn. Ten totiž ručí pouze za nedoplatek na dani, který vznikl převodem konkrétní nemovitosti a nikoliv za nějaké starší nedoplatky. Problém zaúčtování a evidence nedoplatků se nemůže dotýkat ručitele.

Kasační stížnost

[3] Žalovaný napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení. Namítal předně, že soud nesprávně posoudil otázku možnosti přenášet na ručitele odpovědnost dlužníka za starší jeho nedoplatky, než je nedoplatek, který je zajištěn ručením. Tento názor podpořil tvrzením, že v daném případě byl především na místě postup podle § 59 odst. 2 a odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Ten totiž určuje správci daně jak nakládat s platbami daňového subjektu; zákon striktně určuje, v jakém pořadí se platba započítává na dlužné daňové povinnosti na jedné dani (zde na dani z převodu nemovitostí).

[4] Podle § 57a téhož zákona je ručitel povinen uhradit nedoplatek na dani, za jehož uhrazení ručitel ručí. Stanoví-li § 8 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, že nabyvatel nemovitosti je ručitelem, je nepochybné, že ručí za uhrazení nedoplatku na dani z převodu nemovitostí, která je od tohoto převodu odvislá. Stěžovatel zdůraznil, že právě v otázce placení daní je specifická právní úprava. Ručitel jistě ručí pouze za konkrétní nedoplatek, ten je však dle této specifické úpravy uhrazen až naplněním postupu uvedeného v § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. K uhrazení a tedy i zániku nedoplatku dojde až tehdy, kdy podle § 59 odst. 5 na něj dojde řada. Závěr soudu, že nedoplatek je pro účely zániku ručení uhrazen okamžikem, kdy daňový subjekt zašle platbu na konkrétní nedoplatek, neodpovídá textu zákona. Výjimku předpokládá až odst. 6 tohoto ustanovení, který upřednostňuje platbu ručitele na konkrétní daňový nedoplatek. V nyní souzeném případě jde však o situaci jinou – zde daňový subjekt bez ohledu na ručitele vypořádával své daňové povinnosti a správce daně tak měl povinnost postupovat podle § 59 zákona o správě daní a poplatků. V tomto případě byla platba daňovým subjektem jasně identifikována, správce daně neměl pochybnost o tom, že jde o úhradu daně z převodu nemovitostí a postupoval proto podle § 59 a platbu zaúčtoval na nejstarší žalobcovy nedoplatky na této dani.

[5] Vzhledem k výše uvedenému žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil označený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se zcela ztotožňuje s právním názorem vyjádřeným v napadeném rozsudku krajského soudu.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[8] Předmětem posouzení Nejvyšším správním soudem je stěžovatelem nastolená právní otázka týkající se postupu správce daní při placení daně z převodu nemovitosti v situaci, kdy daňový subjekt sám podal za převáděné nemovitosti daňové přiznání, daň v něm vyčíslil a na přesně identifikovaný účel tuto daň i uhradil (přesně identifikoval předmět daně a označil konkrétní převáděné nemovitosti) a vlivu na povinnosti ručitele v takové situaci.

[9] Nejprve soud připomíná, že k výkladu právního postavení daňového ručitele se již podrobně vyjádřil v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, sp. zn. 1 Afs 86/2004 - 54, publikovaném pod č. 792/2006 Sb. NSS. K ručení se rovněž velmi podrobně vyjádřil v rozsudku ze dne 30. 11. 2006, čj. 1 Afs 73/2006 - 55, kde zopakoval a zdůraznil, že „[i]*nstitut ručení se vyznačuje dvěma základními znaky: akcesoritou a subsidiaritou. Z akcesority vyplývá, že závazek ručitele je existenčně závislý na závazku hlavním: zanikne-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.*“

[10] Nemá-li zákon o správě daní a poplatků odchylnou 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 zákona o správě daní a poplatků dovozuje, že jedinými předpoklady povinnosti ručitele zaplatit daňový nedoplatek je existence zákonného ustanovení takovouto povinnost předvídající a dále výzva správce daně. Tyto předpoklady jsou zcela nepochybně předpoklady nutné, nikoliv však dostatečné. Lze si představit situaci, kdy ještě před doručením výzvy ručiteli k úhradě nedoplatku na dani z převodu nemovitostí, ručitel skutečně daňovou povinnost identifikuje ve vztahu ke konkrétní převáděné nemovitosti a uhradí ji. Pak i na takovou platbu, předcházející výzvě k její úhradě, je nutno pohlížet jako na uhrazený ručitelský závazek (k tomu viz též usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 696/02).

[11] Pro nyní souzenou věc je rovněž významný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2008, čj. 5 Afs 129/2005 - 110, podle něhož „*poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce, který je povinen daň zaplatit. Na nabyvatele nemovitosti, který je ručitelem daně z převodu nemovitostí, přejde povinnost zaplatit daňový nedoplatek za splnění dalších podmínek stanovených v § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků,*

až doručením výzvy k zaplacení. Doručením této výzvy vznikne ručiteli daňová povinnost (§ 57 odst. 2 citovaného zákona), stává se daňovým poplatníkem, a tedy i daňovým dlužníkem.“

[12] Podstatné a zcela stěžejní pro řešenou věc je totiž zodpovězení otázky – jakým způsobem zaniká ručitelský závazek v právním prostředí, které normuje přesně stanovený určitý způsob zacházení s došlými platbami na konkrétní daně.

[13] Právní názor vyslovený v posledně zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu - [b. 11] - je významný zejména při srovnání časového sledu právně relevantních skutečností v souzené věci. K převodu vlastnického práva k předmětné nemovitosti došlo na základě kupní smlouvy mezi žalobcem (na straně kupujícího) a Zemědělským a obchodním družstvem Podhájí v likvidaci (prodávajícím) ze dne 28. 7. 2006; převáděné nemovitosti byly zapsány u Katastrálního úřadu pro Zlínský kraj se sídlem ve Zlíně na LV č. 322 pro katastrální území Jasenná na Moravě, obec Jasenná, právní účinky vkladu nastaly dnem 26. 2. 2007. Dne 20. 4. 2007 bylo správci daně doručeno daňové přiznání daňového subjektu k dani z převodu zmíněných nemovitostí s vyčíslením daně ve výši 19 746 Kč a shodná částka pak byla na účet správce daně připsána ke dni 25. 4. 2007. Protože však součástí daňového přiznání nebyl zákonem požadovaný znalecký posudek zpracovaný ke dni právních účinků vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, byl daňový subjekt vyzván k nápravě; ten však nereagoval a proto správce daně stanovil základ daně i daň z ceny zjištěné znaleckým posudkem přepočteným podle aktuální oceňovací vyhlášky ke dni právních účinků vkladu, tedy ke dni 26. 2. 2007. Takto zjištěná daň byla daňovému subjektu vyměřena platebním výměrem (doručeným subjektu dne 24. 10. 2007) ve výši 20 661 Kč. Ve vztahu k souzené věci to znamená, že ručitel ručí za daň z převodu konkrétní nemovitosti ve výši 20 661 Kč, a to za předpokladu, že na příslušném účtu daňového subjektu bude evidován nedoplatek na této dani, nebyl-li hlavním dlužníkem uhrazen ani po upomenutí, ani při vymáhání. Povinnost ručitele uhradit nedoplatek na dani pak je vůči němu založena (aktivována) doručením výzvy k úhradě nedoplatku. Jak plyne ze shora uvedeného rozsudku (b. [11]), *„doručením této výzvy vznikne ručiteli daňová povinnost (§ 57 odst. 2 citovaného zákona), stává se daňovým poplatníkem, a tedy i daňovým dlužníkem“*.

[14] Pro vznik daňové povinnosti ručiteli je podstatné především to, zda je skutečně na daňovém účtu daňového subjektu (prodávajícího) evidován nedoplatek na té dani, za jejíž úhradu ručitel ručí, a to v době, kdy je povinnost ručiteli vydáním výzvy k úhradě aktivována. Podstatná je rovněž i výše nedoplatku, která existuje k okamžiku aktivace ručitelovy povinnosti zmíněnou výzvou. Je zcela možné, že nedoplatek v době vydání výzvy bude odlišný, nižší, neboť se správci daně podaří předchozími procesními kroky nedoplatek snížit a nebo jeho část již uhradí daňový subjekt sám.

[15] Způsob úhrady daně určuje § 59 zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož musí „plátce“ daně specifikovat, na kterou daň je platba určena; podle odst. 2 téhož ustanovení, je-li platba specifikována, pak správce daně přijme platbu na určenou daň. Úhradu daně má správce daně povinnost užít na úhradu daňových povinností v přesně stanoveném pořadí (odst. 5). Úhradu použije nejprve na úhradu nákladů řízení, jsou-li uhrazeny, pak na úhradu pokut a penále, nejsou-li nedoplatky ani zde, pak užije platbu daně na úhradu zvýšení daně. Není-li ani zde evidován nedoplatek, pak užije platbu na nejstarší nedoplatky

na dani a až po jejich uhrazení smí užít platbu na úhradu běžné daně. Není tedy vůbec závislé na vůli daňového subjektu, jak je s úhradou jeho platby správcem daně naloženo; tento postup však není závislý ani na vůli správce daně; je pevně fixován zákonnou úpravou. Daňový subjekt má povinnost provést úhradu každé daně ve lhůtě, kterou určuje zákon nebo správce daně svým rozhodnutím a uhrazenou daň specifikovat. Poté však nastupuje povinnost správce daně naložit s úhradou pouze tak, jak mu určuje zákon (§ 59 odst. 5). Znamená to, že ačkoliv daňový subjekt specifikuje daň, na kterou platba náleží (zde daň z převodu nemovitostí), povinností správce daně je hlídat nejstarší nedoplatky na této dani a existují-li, pak platbou musí hradit přednostně právě je. Až zbylá část platby může být užita na úhradu běžné platby daní.

[16] Podstatné pro tento systém úhrad daní a jejich evidence je skutečnost, že správce daně musí takto postupovat v aktuální době. Tedy ihned poté, co přijme platbu na specifikovanou daň, postupuje podle již zmíněného § 59 odst. 5 a postupně platbou umořuje nejstarší nedoplatky na určené dani. V souzeném případě daňový subjekt zaslal správci daně specifikovanou platbu na daň z převodu nemovitostí dne 25. 4. 2007 ve výši 19 746 Kč a protože měl na této dani nejstarší nedoplatky, měl správce daně povinnost užít platbu právě a přednostně na tyto nedoplatky. Znamená to, že běžná platba této daně zůstala nadále neuhrazena.

[17] Výzva k úhradě nedoplatku na dani z převodu nemovitosti byla ručiteli doručena dne 1. 3. 2010; podstatné je, že k tomuto dni byl na účtu daňového subjektu u daně z převodu nemovitostí evidován nedoplatek ve výši 20 661 Kč, který byl rozhodnutím správce daně daňovému subjektu vyměřen za převod konkrétní specifikované nemovitosti, za jejíž úhradu ručitel ručil. Byla-li výzvou správce daně k úhradě nedoplatku na dani z převodu konkrétní nemovitosti aktivována povinnost ručitele specifikovaný nedoplatek uhradit, pak je podstatné, zda k tomuto dni byl takový nedoplatek na účtu daňového dlužníka evidován.

[18] Žalobce se mýlí, pokud zastává názor, že je věcí každého daňového subjektu, kam určí k zaevidování platbu daně, kterou správci daně uhradí. Naopak, je-li striktní povinností správce daně přijmout jakoukoliv platbu (dokonce i když není provedena daňovým dlužníkem § 59 odst. 7) a zacházet s ní tak, jako by ji vykonal daňový subjekt sám, musí vždy užít úhradu daně ve shodě s § 59 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Není proto vůbec rozhodující, zda a jak daňový subjekt určí provedenou platbu na úhradu toho či onoho nedoplatku na dani, kterou hradí. Jedinou výjimkou je situace, kdy platbu provede ručitel sám; je-li nedoplatek uhrazen ručitelem, pak jeho úhradou zaniká ručitelský závazek (§ 59 odst. 6) – o takovou situaci se však nejednalo.

[19] Teoreticky by se mohlo stát, že by správce daně část dluhu na této dani postupem času vymohl, pak by ručitel byl zavázán pouze k úhradě zbytku platby na tuto konkrétní daň za převod konkrétní nemovitosti. A naopak, mohla by nastat situace, kdy by daňový subjekt převáděl mnoho různých nemovitostí, za jejichž převod by daň neuhradil, byl by ručitel pochopitelně zavázán pouze k úhradě dluhu na dani za převod jen té konkrétní nemovitosti, kterou od daňového subjektu nabyl do vlastnictví a pouze za jejíž daň z převodu ručí.

[20] Nejvyšší správní soud velmi citlivě vnímá postavení ručitele v daňovém řízení jako zcela mezní řešení a je jistě otázkou volby a hledání vhodnějšího způsobu „zajištění" úhrady dluhu na této dani; uvedené řešení je ovšem úkolem zákonodárce. Ústavnost nyní zvoleného řešení prověřil i Ústavní soud ve svých mnohých nálezech; stěžejním je v tomto ohledu plenární nález č. Pl. ÚS 72/06 – ze dne 29. 1. 2008; zde Ústavní soud konstatuje, že *„právní norma zakotvená ve větě první napadeného ustanovení sama o sobě stanoví toliko, že daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni, tedy vyjadřuje samotnou podstatu institutu ručení. Tudíž ust. § 57 odst. 5 věta první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb., protiústavní není."* Jako protiústavní shledal v tomto nálezu soud řešení, kdy ručitel měl totožnou povinnost jako dlužník zaplatit daňový nedoplatek, avšak k obraně před totožnou povinností disponoval diametrálně kvalitativně odlišnými prostředky. Ústavní soud k tomuto řešení konstatoval, že je jím tím vyvolávána neodůvodněná nerovnost v rozporu s čl. 1 a čl. 37 odst. 3 Listiny. Této problematiky se však nyní souzená věc netýká; ostatně právní úprava byla i v tomto ohledu již změněna a ručiteli byly poskytnuty shodné instrumenty obrany, jako daňovému dlužníkovi.

[21] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že ke dni doručení výzvy ručiteli k úhradě daně z převodu konkrétní nemovitosti (pouze za níž ručitel ručí podle § 8 zákona č. 357/1992 Sb.) – tedy ke dni 1. 3. 2010, byl na účtu daňového dlužníka evidován nedoplatek na této dani za převod konkrétní nemovitosti ve výši 20 661 Kč a byly-li splněny další předpoklady pro vydání výzvy k úhradě nedoplatku na dani, byl ručitel povinen za daňový subjekt daň z převodu konkrétní nemovitosti (za jejíž úhradu ručil) uhradit. Není správný názor krajského soudu, že daňový subjekt může určit pořadí úhrady a evidence jeho plateb v rámci platby konkrétní daně.

[22] Vzhledem k tomu, že byl naplněn kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm bude krajský soud vázán právním názorem na řešenou právní otázku, vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. března 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu