



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **B. Š.**, zast. JUDr. Milanem Vašíčkem, MBA, advokátem se sídlem Lidická 57, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 10. 2012, čj. 14932/12-1400-711180, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2014, čj. 30 Af 130/2012-61,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2014, čj. 30 Af 130/2012-61, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Pan E. P. S. jako prodávající a daňový dlužník a žalobce jakožto kupující a ručitel daně uzavřeli kupní smlouvu, na základě které bylo převedeno vlastnictví k nemovitostem v katastrálním území Modřice. K výzvám Finančního úřadu Brno-venkov (dále jen „správce daně“) prodávající daň z převodu nemovitosti nezaplatil. Dne 4. 5. 2012 vydal správce daně výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle § 171 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, kterou vyzval žalobce k zaplacení daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí ve výši 184 334,06 Kč. Odvolání žalobce proti výzvě správce daně žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl.

[2] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil správní žalobou. V ní mj. namítal, že správce daně nepřistoupil k vymáhání daňového nedoplatku po poplatníkovi daně (prodávajícím); spokojil se pouze s několika nalézacími úkony. Správce daně měl dle něj využít nástrojů mezinárodní spolupráce při správě a vymáhání daně. Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil

a věc mu vrátil zpět k dalšímu řízení. Přitom uvedl, že z obsahu správního spisu nebylo zřejmé, že by vymáhání pohledávky po prodávajícím bylo prokazatelně bezvýsledné, pokud se správce daně o něj dle § 16 odst. 1 zákona č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, nepokusil i mimo území České republiky. Správce daně se zejména měl pokusit „*získat informace o místě pobytu prodávajícího, resp. o jeho státním občanství u zdravotní pojišťovny, cizinecké policie, příp. u katastrálního úřadu, zda tyto orgány nemají z jejich činnosti poznatky o pobytu prodávajícího mimo území České republiky či o jeho státním občanství. Stejně tak se nabízela možnost zjištění těchto údajů prostřednictvím internetových vyhledávačů [...]*“.

II.

Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti v záhlaví označenému rozsudku krajského soudu kasační stížnost, a to z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu a upozorňuje, že správce daně musí při vymáhání daňových nedoplatků postupovat racionálně, užívat takové prostředky a takové způsoby vymáhání, jež povedou k reálnému uspokojení jeho pohledávky. Dle něj přitom způsob vymáhání zcela závisí na existenci a formě postižitelného majetku daňového dlužníka. V daném případě správce daně prověřoval majetek prodávajícího. V rámci vyhledávací činnosti dále zjistil, že prodávající trvale žije na území České republiky a kromě účtu u peněžního ústavu nevlastní nemovitě věci evidované v katastru nemovitostí, ani motorová vozidla a správci daně se rovněž nepodařilo zjistit plátce jeho pojistného. Správce daně proto nařídil exekuci příkázáním pohledávky z účtu, čímž vymohl nedoplatek na dani pouze z části; poté se s výzvou na zaplacení daně obrátil na žalobce, jakožto zákonného ručitele.

[4] Pokud krajský soud stěžovateli vyčetl, že se nedoplatek na dani nepokusil vymáhat i mimo území České republiky, stěžovatel má za to, že tak učinit nemusel, neboť daňový dlužník měl v době vzniku daňové povinnosti a i v době vydání výzvy žalobci trvalý pobyt na území České republiky. Dle něj cizí státní příslušnost daňového dlužníka automaticky nedetekuje, že tento má na území státu, jehož je státním příslušníkem, majetek či příjmy. Správce daně proto v souladu se zásadou hospodárnosti a efektivnosti daňového řízení učinil s ohledem na trvalý pobyt daňového dlužníka veškeré úkony směřující ke zjištění majetku daňového dlužníka a vymožení jeho daňového nedoplatku na území České republiky, přičemž vymáhání po daňovém dlužníkovi bylo prokazatelně bezvýsledné. V daném případě správce daně neměl konkrétní informace, že by daňový dlužník měl aktiva ve Velké Británii. Takové informace neměl ani žalobce, který tyto skutečnosti dovozoval ze jména dlužníka a neurčité informace, že by se dlužník mohl nacházet mimo území České republiky. Je zcela zřejmé, že daňový dlužník vykonává veškerou svou ekonomickou aktivitu na území České republiky, byť takovým způsobem, že jeho majetek postihnout nelze.

[5] Žalobce ve vyjádření přiznává, že cizí státní příslušnost daňového subjektu automaticky neznamena, že by měl majetek ve svém domovském státě, nicméně naznačuje, že v tomto státě nějaký majetek má. Proto se domnívá, že správce daně by měl u cizince, a to bez ohledu na místo jeho trvalého pobytu, učinit alespoň základní kroky ke zjištění toho, zda nemá majetek v jeho domovském státě. Správce daně v tomto směru nic takového neučinil. Stěžovatel sice základní internetovou rešerši pro účely kasační stížnosti provedl, měl ji ovšem provést již v daňovém řízení. Jeho tvrzení o aktivitách a majetku daňového dlužníka získané prostřednictvím internetového vyhledávače jsou nicméně nepodložena konkrétními důkazy. Není zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje, že daňový dlužník přenesl veškerou podnikatelskou činnost do České republiky, dále že jeho společnosti jsou nefunkční a především to, že ve Velké Británii nemá žádný majetek.

pokračování

[6] Žalobce má konečně za to, že stěžovatel nesprávně interpretuje § 16 odst. 1 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek. Správce daně měl nejprve využít veškeré postupy pro vymáhání pohledávky vůči daňovému dlužníku v tuzemsku a až poté přistoupit k dožádání.

III.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Důvodnost kasační stížnosti poté posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Ze správního spisu vyplynulo, že prodávající a žalobce uzavřeli dne 15. 1. 2009 kupní smlouvu, na základě které bylo za kupní cenu 6 214 619 Kč převedeno vlastnictví k nemovitostem v katastrálním území Modřice. Vklad vlastnického práva byl v katastru nemovitostí zapsán dne 21. 1. 2009 s účinky zápisu ke dni uzavření smlouvy. Lhůta pro podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí podle § 21 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“) uplynula 30. 4. 2009, aniž by bylo daňové přiznání podáno. Na výzvu k podání daňového přiznání prodávající nereagoval. Proto správce daně vyměřil dne 4. 11. 2009 daň ve výši 186 441 Kč, kterou podle § 68 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, navýšil o 10 %, tj. o částku 18 644 Kč. Vyměřenou částku prodávající neuhradil ani přes výzvu ze dne 18. 3. 2010 k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě. Státní občanství prodávajícího (daňového dlužníka) není ze spisu patrné. Ze spisu plyne jen to, že se prodávající narodil v Irsku, trvalý pobyt má hlášen na brněnské adrese, kde se však nezdržuje. Jelikož daňový nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání (z bankovního účtu prodávajícího byla vymožena jen částka 2 106,94 Kč) a bylo zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvysledné, správce daně dne 4. 5. 2012 vyzval žalobce, který je podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani ručitelem daně, aby na základě § 171 daňového řádu zaplatil nedoplatek na dani.

[10] Nejvyšší správní soud k tomuto uvádí následující.

[11] Správce daně správně nejprve prodávajícího jako primárního daňového dlužníka upomenul, aby podal přiznání k dani (výzva ze dne 28. 5. 2009) a následně jej vyzval, aby zaplatil nedoplatek na dani (výzva ze dne 4. 11. 2009). Jelikož daňový dlužník na tyto výzvy nereagoval, správce daně dále správně vyhledával informace o pobytu daňového dlužníka, o jeho případném podnikání, o jeho movitém a nemovitém majetku v České republice, či o plátcích jeho zdravotního pojištění. Na základě zjištěných údajů se správci daně za pomoci daňové exekuce podařilo po daňovém dlužníku vymoci pouze částku 2 106,94 Kč.

[12] Klíčovou otázkou ovšem je, zda správce daně měl ještě předtím, než vyzval ručitele, aby daň zaplatil, využít nástrojů mezinárodní spolupráce při správě daní, tj. dožádat kontaktní orgán v jiné zemi o informace, či vymáhání daňového dluhu od primárního daňového dlužníka.

[13] Podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdaní v rozhodném znění je *poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce (prodávající); nabyvatel je v tomto případě ručitelem*. Na základě § 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*. Podle odst. 3 téhož ustanovení lze výzvu ručiteli vydat, pokud *nebyl nedoplatek ubrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl ubrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné*.

[14] Z výše cit. ustanovení plyne, že správce daně mohl za kumulativního splnění podmínek stanovených § 171 odst. 3 daňového řádu žalobce vyzvat, aby jako zákonný ručitel zaplatil dluh daňového dlužníka. Zdejší soud považuje za splněné první dvě podmínky, neboť daňový dlužník daň skutečně neuhradil, ačkoliv k tomu byl bezvýsledně upomenut.

[15] Splněna je nicméně i podmínka třetí, neboť správce daně daňový dluh na prodávajícím vymáhal a část daňového dluhu z dosažitelného majetku dlužníka vymohl. Protože se jakýkoliv další majetek nepodařilo dohledat (nemovitosti, automobil, peněžní prostředky na bankovním účtu), správce daně oprávněně konstatoval, že by další vymáhání bylo prokazatelně bezvýsledné.

[16] Žalobce a krajský soud nicméně tvrdí, že správce daně se měl snažit dopátrat a vymoci majetek daňového dlužníka v jiném členském státě Evropské unie, a to cestou zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek. Dle § 11 odst. 1 zákona č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, totiž může tuzemský kontaktní orgán dožádat kontaktní orgán jiného státu o poskytnutí informací vztahujících se k finanční pohledávce a jejímu vymáhání nebo zajištění. Na základě § 16 odst. 1 písm. c) téhož zákona může tuzemský kontaktní orgán dožádat kontaktní orgán jiného státu o vymáhání finanční pohledávky; to neplatí, pokud nebyly využity všechny postupy určené tuzemskými právními předpisy pro vymáhání finanční pohledávky, s výjimkou případu, kdy je zřejmé, že v České republice neexistují aktiva k vymáhání nebo že takové postupy nepovedou k úplnému uhrazení finanční pohledávky, a tuzemský kontaktní orgán má konkrétní informace uvádějící, že dotyčná osoba má aktiva v dožádaném státu, nebo by uplatnění těchto postupů vedlo k nepřiměřeným obtížím.

[17] Se závěrem krajského soudu nemůže Nejvyšší správní soud souhlasit.

[18] 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. nález ÚS ze dne 31. 5. 2000, sp. zn. I. ÚS 593/99 (N 83/18 SbNU 211)].

[19] Zákodárce ve vztahu k daňovému ručení 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., občanského zákoníku). Smyslem takového pojetí je bezpochyby poskytnutí větší ochrany daňovému ručiteli, který se stává ručitelem přímo ze zákona (viz např. rozsudky NSS ze dne 17. 6. 2010, čj. 1 Afs 22/2010-44, věc *EVORADO IMPORT*, bod 18 nebo ze dne 6. 3. 2014, čj. 1 Afs 3/2014-31, č. 3036/2014 Sb. NSS, věc *REGAR*, bod 21). 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 trojdaní ukládá veřejnoprávní povinnost. Požadovat plnění po daňovém ručiteli je proto možné až tehdy, kdy je zřejmé, že dluh nebude vymouzen od primárního daňového dlužníka.

pokračování

[20] Správci daně tedy zpravidla vznikne pravomoc vyzvat ručitele k úhradě nedoplatku zásadně až po tom, co předchozí vymáhání nedoplatku bylo bezúspěšné, ledaže je zřejmé, že vymáhání by bylo *prokazatelně bezvýsledné*. Tak tomu bylo i v nynějším případě, správce daně malou část daňového dluhu dokonce vymohl, jakýkoliv další majetek dlužníka se nicméně vypátrat nepodařilo. Nejvyšší správní soud se přitom ztotožňuje se stěžovatelem, že jakékoliv další kroky by již byly zcela zjevně nadbytečné a v rozporu s efektivitou daňového procesu.

[21] Úvahy krajského soudu, že se měl správce daně pokusit zjistit státní občanství daňového dlužníka, vyhledat jeho majetek či pobyt prostřednictvím internetu, a postupovat cestou mezinárodní spolupráce v oblasti daňové, jsou v rozporu s *realitou* snadného pohybu a přesunu majetku uvnitř Evropské unie. V případě daňového dlužníka ostatně není ani patrné, v jaké zemi by měl mít majetek, zda v rodném Irsku, ve Velké Británii, jak spekuluje žalobce a krajský soud, nebo kdekoliv jinde v Evropské unii. Dohledávání majetku cizince v rámci Evropské unie, nebo snad dokonce globálně, kdekoliv na světě, by efektivně pohřbilo institut daňového ručitelství. Pokud by totiž takto měla daňová správa postupovat proti cizincům, není žádného důvodu, aby takto v rámci daňového ručitelství nepostupovala i proti daňovým dlužníkům - státním občanům ČR, kteří sice již nejsou v Česku dostupní, ovšem snad mají majetek v některém cizím státě.

[22] 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. Výzvu podle § 171 daňového řádu lze tedy vydat i tehdy, pokud se ručitel brání tím, že se (snad) někde v Evropě nachází nějaký (blíže neidentifikovaný) postižitelný dlužníkův majetek.

[23] Kasační stížnost je tedy důvodná, krajský soud nesprávně interpretoval § 171 odst. 3 daňového řádu.

[24] Zbývajících kasačních výtkami se zdejší soud již nezabýval, neboť by na posouzení této věci neměly žádný vliv.

[25] Zdejší soud jen pro úplnost dodává, že daňový ručitel, který za daňového dlužníka dluh na dani zaplatil, se v civilním řízení může po dlužníku domáhat, aby mu vyrovnal, co za něj správci daně plnil (§ 1937 odst. 2 občanského zákoníku). Ručiteli, který uhradil za daňového dlužníka nedoplatek, právě proto správce daně vydává potvrzení o úhradě tohoto nedoplatku (§ 172 odst. 2 daňového řádu).

IV.

Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná; proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V novém řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným

v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud nijak nepředjímá řešení těch žalobních bodů, které nebyly předmětem nynějšího přezkumu.

[27] 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 13. srpna 2015

Zdeněk Kühn
předseda senátu