



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:

■ a.s. v likvidaci

sídlem ■

zastoupen advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem,
sídlem 1. máje 97/25, Liberec,

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2015, č. j. 13079/15/5100-31461-700796,

takto:

I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 4. 2015, č. j. 13079/15/5100-31461-700796, se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 10. 2014, č. j. 1191620/14/2601-24402-506841, jímž nebylo vyhověno žádosti žalobce o vrácení přeplatku na dani z převodu nemovitostí.
2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že pro vznik daňové povinnosti k dani z převodu nemovitostí je rozhodující den, kdy nastaly právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí, tedy v tomto případě 30. 12. 1997. K tomuto dni bylo společností ■■■ (od 1. 6. 1999 ■■■ převezeno vlastnické právo k části podniku – závodu 03 Liberec na společnost ■■■ (nyní ■■■). Prodávající společnosti byla následně vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 11 929 740 Kč, která nebyla ani v náhradní lhůtě splatnosti uhrazena. Výzvou ze dne 20. 2. 2001 byl žalobce jako ručitel vyzván k úhradě vyměřené daně z převodu nemovitostí. V následujícím období podával žalobce opakovaně žádosti o prominutí daně, o prominutí daňového nedoplatku, o posečkání a o povolení splátek. Poslední žádost o posečkání byla správci daně doručena dne 8. 12. 2011. Na jejím základě bylo povoleno posečkání daně ve výši 4 937 608 Kč do 30. 6. 2013. Žalobce nicméně nedodržel podmínky rozhodnutí o posečkání, proto správce daně vydal dne 25. 9. 2013 rozhodnutí, kterým osvědčil ke dni 30. 6. 2013 pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání daně.
3. Žalovaný dále uvedl, že dne 4. 9. 2014 byla správci daně doručena žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani z převodu nemovitostí ve výši 4 131 127 Kč odůvodněná tím, že společnost ■■■ právně zanikla dne 30. 10. 2008, a žalobce tedy nebyl po tomto datu povinen hradit z pozice ručitele žádné platby. Žalobce navíc uváděl, že je v likvidaci a nevykazuje žádnou činnost. Proti rozhodnutí, jímž správce daně zmíněné žádosti nevyhověl, se žalobce odvolal. Žalovaný reagoval na odvolací námitky tak, že pokud jde o částku 4 000 000 Kč, kterou žalobce uhradil z titulu ručení v období po zániku daňového subjektu bez právního nástupce, žalovaný se neztotožňuje s názorem žalobce, že ručitelský závazek zanikl současně se zánikem závazku daňového dlužníka. Ke dni 30. 10. 2008 byl rozhodným předpisem zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který zánik ručitelské povinnosti výslovně neupravoval. Následně účinný daňový řád pak v § 171 odst. 2 tuto situaci výslovně upravuje tak, že povinnost ručitele není zánikem daňového subjektu dotčena. Žalovanému je znám rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006-55, žalovaný se nicméně přiklání k právnímu názoru Nejvyššího soudu vyjádřenému v rozsudku ze dne 9. 2. 2006 ve věci sp. zn. 21 Cdo 1198/2005. Zde Nejvyšší soud vyslovil názor, že ze závěru, že pohledávka zanikla z důvodu zániku dlužnické právnické osoby bez právního nástupce nelze na základě akcesority dovozovat, že by bez dalšího zaniklo její zajištění třetími osobami.
4. K odvolací námitce, že se správce daně v napadeném rozhodnutí nevyjádřil k přeplatkům v celkové výši 131 127 Kč, které nesouvisí s výše uvedeným ručitelským závazkem, protože je rozhodnutí správce daně nepřezkoumatelné, žalovaný uvedl, že se dle správního spisu jedná o šest položek evidovaných k 31. 12. 2013 jako přeplatky žalobce na dani z přidané hodnoty, dani silniční, dani ze závislé činnosti a srážkové dani. Tyto částky byly v souladu s § 154 odst. 2 daňového řádu převedeny na úhradu ručitelského závazku žalobce za nedoplatek na dani z převodu nemovitostí. V rozhodnutí správce daně je sice uvedena pouze souhrnná výše přeplatku a správce daně se k těmto přeplatkům nevyjádřil,

je však zřejmé, že i tyto přeplatky byly zahrnuty v celkové částce přeplatku 4 131 127 Kč, o níž bylo rozhodnuto a která sestává z totožných položek, které žalobce uvedl v žádosti o vrácení přeplatku. Správce daně do rozhodnutí uvedl, že žádosti nemohl vyhovět z důvodu neexistence vratitelného přeplatku. Dle žalovaného tak bylo z rozhodnutí správce daně zřejmé, jakých přeplatků se týká a proč nebylo žádosti vyhověno.

5. Žalobce v podané žalobě uvádí, že podstatou sporu je otázka, zda zánikem daňového závazku původního dlužníka ■■■■ zanikl taktéž i ručitelský závazek žalobce. Poté, co byl žalobce výzvou ze dne 20. 2. 2001 vyzván, aby jako daňový ručitel uhradil daň z převodu nemovitostí ve výši 11 929 740 Kč, byl daňový nedoplatek ze strany žalobce postupně splácen. Žalobce zpětně zjistil, že společnost ■■■■ zanikla k datu 30. 10. 2008, přičemž žalobce od uvedeného data uhradil správci daně celkem 4 131 127 Kč, a to mimo rámec svých zákonných povinností, neboť dle žalobce došlo zánikem původního dlužníka k zániku ručitelského závazku žalobce. Stěžejním důvodem, o nějž se opírá žalobou napadené rozhodnutí, je odkaz na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 9. 2. 2006 ve věci sp. zn. 21 Cdo 1198/2005, který se však zabýval zajištěním pohledávky cestou zřízení zástavního práva. Žalovaný naopak odmítl přihlídnout k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006-55, na nějž žalobce poukazoval a který se výslovně zabýval otázkou, jež byla předmětem daňové věci žalobce. Vzhledem k tomuto postupu žalovaného je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění. Žalobce je přesvědčen, že po zániku původního daňového dlužníka již nebyl povinen k jakýmkoli platbám ve prospěch správce daně, neboť došlo k zániku závazku původního dlužníka, a tedy i závazku ručitele, který má akcesorickou povahu. Uskutečněné platby v celkové výši 4 000 000 Kč byl tedy správce daně povinen vrátit. Žalovaný se měl přiklonit k výkladu práva, který je ve prospěch účastníka řízení.
6. Žalobce dále uvádí, že si je vědom toho, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, upravuje řešenou problematiku odchylně. V daném případě však bylo nutno otázku zániku ručitelského závazku posuzovat podle procesního předpisu účinného ke dni 30. 10. 2008, tedy podle zákona o správě daní a poplatků. Jeho úprava vedla k zániku ručitelského závazku v případě zániku původního dlužníka bez právního nástupce. Tento závěr vyplývá z odborné literatury. Dále se správce daně ve svém rozhodnutí dostatečně nevypořádal s přeplatky v souhrnné výši 131 127 Kč. Žalobce nesouhlasí s postojem, jaký k této otázce zaujal žalovaný. Zdůvodnění žalovaného nelze porozumět, plyne z něj, že odvolací námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně ohledně částky 131 127 Kč byla opodstatněná. Žalovaný svým rozhodnutím tuto nepřezkoumatelnost potvrdil a příslušnou vadu ještě zvýraznil. Dostatečným důvodem zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku není, pokud správce daně toliko konstatuje, že žádosti nemůže vyhovět z důvodu neexistence vratitelného přeplatku. K takovému závěru by muselo být provedeno řádné posouzení a případně vyvrácení důvodů, ve kterých žadatel vznik vratitelného přeplatku spatřuje.
7. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný setrval na dosavadním názoru a odkázal na obsah napadeného rozhodnutí s tím, že žalobní námitky jsou obdobné námitkám odvolacím. Uvedl, že napadené rozhodnutí nepovažuje za nepřezkoumatelné, když ve věci nebylo sporu o skutkovém stavu a rozpor nastal v otázce právního posouzení. S přeplatky žalobce ve výši 131 127 Kč se žalovaný ve svém rozhodnutí vypořádal. I ze stručnějšího rozhodnutí správce daně bylo nicméně zřejmé, jakých přeplatků se týká. Není pravdou, že by žalovaný bez uvedení důvodu nepřihlédl k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006-55.

V daném případě byl žalobce, na rozdíl od věci řešené Nejvyšším správním soudem, vyzván k zaplacení nedoplatku před zánikem daňového dlužníka, již v r. 2001. Skutečnost, že žalobce neměl v následujícím období dostatek prostředků, nemůže jít k tíži správce daně. Opačný výklad by vedl k situacím, kdy by ručitelé záměrně vyčkávali zániku hlavního dlužníka, a následně se dovolávali neexistence daňového nedoplatku. Správnost výkladu žalovaného plyne z § 171 odst. 2 daňového řádu, obchodního zákoníku, nového občanského zákoníku i judikatury, na niž žalovaný odkazuje. Dle žalovaného není důvod odlišovat daňové ručení od soukromoprávního. Povinnost vzniká žalobci z titulu ručení, tedy dle žalovaného nezanikla zánikem hlavního dlužníka. Žalovaný z těchto důvodů navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

8. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného zopakoval, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného je nedostatečné, když přesvědčivě nereaguje na zásadní argumentaci žalobce spočívající v poukazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006-55. Žalobce se zdržování úhrady daňového nedoplatku nedopustil, neboť řádně plnil splátky v rámci sjednaného splátkového kalendáře. Žalobce zdůraznil akcesorickou povahu ručení, kdy v případě zániku hlavního závazku zaniká i ručení. Nelze přijmout ani závěry žalovaného, v nichž se žalovaný snaží na daný případ aplikovat daňový řád, neboť ten upravil otázku zániku ručení na rozdíl od přechozí úpravy odchylně.
9. Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející soud přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s. s tím, že přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.
10. Krajský soud již ve věci jednou rozhodoval, jeho rozsudek ze dne 16. 2. 2018, č. j. 59 Af 19/2015 - 36, jímž zrušil napadené rozhodnutí žalovaného, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a žalobci přiznal právo na náhradu nákladů řízení, byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2018, č. j. 7 Afs 73/2018 - 61. Krajský soud rozsudek Nejvyššího správního soudu, jímž je vázán, respektuje a při posouzení věci z jeho závěrů vychází. Nejvyšší správní soud se v označeném rozsudku vyslovil k otázce vlivu zániku daňového dlužníka bez právního nástupce na existenci povinnosti ručitele hradit nedoplatek na dani v situaci, kdy povinnost úhrady daňového nedoplatku již byla ručiteli pravomocně stanovena. Těžiště sporu mezi účastníky totiž spočívá v právním posouzení otázky, zda zánikem právnické osoby bez právního nástupce zanikla spolu s její daňovou povinností rovněž povinnost ručitele, který závazek zaniklého daňového subjektu zajišťuje.
11. Předmětem řízení před správcem daně byla žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani, který mu dle jeho názoru vznikl především v důsledku hrazení daňového nedoplatku po zániku daňového dlužníka, společnosti [REDAKCE]. Podle § 264 odst. 10 daňového řádu platí, že započala-li lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů.
A contrario, započala-li lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku po 1. 1. 2011, postupuje se dle daňového řádu. Žalobce podal žádost o vrácení přeplatku dne 4. 9. 2014. Tímto dnem započala případná lhůta pro jeho vrácení. Při rozhodování o žádosti žalobce se tedy postupuje dle daňového řádu.

12. Žalobce dovozuje existenci přeplatku, jehož vrácení požaduje, z toho, že po zániku společnosti ■■■ žalobce jako ručitel hradil platby daně z převodu nemovitostí, ačkoli ručení mělo z důvodu zániku daňového dlužníka a jeho závazku zaniknout.
13. Povinnost žalobce, jakožto ručitele za splnění daňové povinnosti společnosti ■■■, vznikla podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků ve znění v době vzniku ručení, tedy účinném do 31. 5. 2006, podle něž daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Proti této výzvě se může ručitel odvolat. V odvolání může ručitel namítat pouze skutečnost, že není ručitelem nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo že již bylo zapláceno.
14. Proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ze dne 20. 2. 2001, na jejímž základě žalobci vznikla povinnost k úhradě stanoveného nedoplatku na dani z převodu nemovitostí ve lhůtě stanovené tímto rozhodnutím, žalobce opravný prostředek neuplatnil. Výzva proto nabyla právní moci.
15. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006 - 55, vyplývá, že odvolací námitkou uplatnitelnou proti výzvě ručitele k zaplacení daňového nedoplatku může být i zánik daňového dlužníka. Naproti tomu poté, co již byla žalobci jako ručiteli povinnost úhrady daňového nedoplatku pravomocně uložena, bylo ji možné „odklidit“ toliko zákonem předvídaným způsobem. Jednalo se především o mimořádné opravné prostředky (obnova řízení, přezkoumání rozhodnutí) a prominutí daně (resp. prominutí daňového nedoplatku dle § 65 zákona o správě daní a poplatků), příp. mohl nastat i zánik práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek v důsledku uplynutí lhůty pro placení daně. Zákon o správě daní a poplatků nicméně nestanovil (a nečiní tak ani daňový řád) zánik povinnosti ručitele uhradit pravomocně uloženou daňovou povinnost, dojde-li k zániku daňového (hlavního) dlužníka. Nejedná se ani o skutečnost podřaditelnou pod důvody obnovy řízení. Žalobce v průběhu daňového řízení žádné změny jemu pravomocně uložené daňové povinnosti nedosáhl. Plnil-li proto následně žalobce povinnost uloženou mu pravomocným rozhodnutím, nemohl mu z titulu těchto plateb vzniknout na osobním daňovém účtu vratitelný přeplatek. Nebylo totiž plněno bez právního důvodu, ale titulu pravomocně uložené daňové povinnosti. Samotné podání žádosti o vrácení přeplatku na dani nemohlo mít na takto pravomocně uloženou daňovou povinnost žalobce žádný vliv.
16. Odkaz žalobce na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006 – 55, není v dané věci na místě, neboť v citovaném rozsudku byla na rozdíl od zde řešeného problému předmětem přezkumu výzva správce daně vůči ručiteli, nikoli rozhodnutí o nevrácení přeplatku. Jednalo se tedy o spor ve fázi, kdy ještě nebyla ručiteli pravomocně uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek. Právě a pouze za této situace dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že ručiteli nelze uložit povinnost úhrady daňového nedoplatku za daňového dlužníka, který zanikl bez právního nástupce. Uvedený rozsudek naopak neřešil situaci, kdy už ručiteli byla povinnost úhrady daňového nedoplatku za daňového dlužníka pravomocně uložena. Proto jsou závěry zmíněného rozsudku na posuzovanou věc nepřenositelné.
17. Soud proto konstatuje, že za situace, kdy je povinnost úhrady daňového nedoplatku ručiteli pravomocně stanovena, nemůže mít zánik daňového dlužníka bez právního

nástupce vliv na existenci povinnosti ručitele uhradit nedoplatek. Takovou možnost zániku daňové povinnosti ručitele totiž zákon nepřipouštěl a nepřipouští. Povinnost žalobce uhradit daňový nedoplatek tedy nemohla zaniknout v důsledku zániku daňového dlužníka bez právního nástupce a jeho výmazu z obchodního rejstříku. Opačný závěr by odporoval principu právní jistoty a předvídatelnosti práva. Námitka žalobce týkající se zániku jeho ručitelské povinnosti proto není důvodná.

18. Namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí soud neshledal, neboť z jeho odůvodnění bylo dostatečným způsobem zřejmé, jak se žalovaný s námitkami žalobce, včetně poukazu na uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu, vypořádal. Pokud měl žalobce za to, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nebylo dostatečně odůvodněno v rozsahu přeplatku 131 127 Kč, žalovaný se s touto částkou vypořádal dostatečně konkrétně, z jeho rozhodnutí je zřejmé, že existence přeplatku nebyla shledána, neboť uvedená částka byla převedena na úhradu ručitelského závazku žalobce, a žalobce tak na svých právech zkrácen nebyl. Rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a rozhodnutí žalovaného přitom tvoří jeden celek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2009, č. j. 1 Afs 88/2009 - 48, publikovaný pod č. 2646/2012 Sb. NSS).
19. Ze shora uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
20. Ve věci soud rozhodoval bez nařízení ústního jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když s tímto postupem oba účastníci vyjádřili souhlas.
21. Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého 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.
22. Ve věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, který náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 27. srpna 2018

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu