

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Turkové a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce: **Ing. J. S.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, 602 00 Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 8. 2003, č. j. 30 Ca 506/2000 – 46,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 8. 2003, č. j. 30 Ca 506/2000 – 46, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 27. 9. 2000, č. j. 1657/2000/FŘ/130, zamítl žalovaný odvolání žalobce podané proti rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Brodě ze dne 9. 9. 1999, č. j. 47338/99/338920/7038, kterým podle ustanovení § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nebylo vyhověno jeho žádosti o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 5 957 289,91 Kč. Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že správce daně zamítl žádost žalobce o vrácení přeplatku daně (přeplatek byl započten na nesplacené daně V. o., s. p., U. B. na základě smlouvy č. 255/97 o prodeji privatizovaného majetku), neboť se neztotožnil s názorem žalobce, že smlouva o prodeji privatizovaného majetku podle zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 92/1991 Sb.“), je právně analogická se smlouvou o prodeji podniku. Svoje tvrzení opřel o ustanovení § 45 daňového řádu ve vazbě na ustanovení § 15 odst. 1 zákona č. 92/1991 Sb. Podle názoru žalovaného je zákon č. 92/1991 Sb. normou práva veřejného a nikoliv soukromého. Z ustanovení § 15 zákona č. 92/1991 Sb. tudíž vyplývá, že s vlastnickým právem k privatizovanému majetku přecházejí na jeho nabyvatele i jiná práva a závazky, související s privatizovaným majetkem. To znamená, že podle tohoto ustanovení přecházejí na nabyvatele veškeré závazky, včetně daňových. V předmětné věci vydalo Ministerstvo pro správu národního majetku a jeho privatizaci ČR dne 20. 6. 1996 rozhodnutí o privatizaci státního subjektu V. o., s. p., se sídlem v U. B., metodou veřejné soutěže. Na toto rozhodnutí pak navazuje smlouva č. 255/1997 o prodeji privatizovaného majetku, kterou uzavřel Fond

národního majetku (dále jen „FNM“) se žalobcem. Z této smlouvy je zřejmé, že ze strany FNM nedošlo v daném případě k uzavření smlouvy o prodeji podniku podle příslušných ustanovení obchodního zákoníku, ale k uzavření smlouvy o prodeji privatizovaného majetku podle příslušných ustanovení zákona č. 92/1991 Sb. V článku III. bod 2 této smlouvy se výslovně hovoří o tom, že s vlastnickým právem k privatizovanému majetku přecházejí na kupujícího i jiná práva a závazky, související s privatizovaným majetkem. Kupující prohlásil, že závazky přebírá. Rovněž z protokolu o ústním jednání, který byl sepsán na Finančním úřadě v Uherském Brodě dne 9. 12. 1997 vyplynulo, že žalobce vzal na vědomí, že v rámci nabytí zprivatizovaného majetku na něj přešel i nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků (správně na dani z přidané hodnoty). Na základě tohoto uznání dluhu pak správce daně přistoupil k přeúčtování tohoto nedoplatku na osobní účet žalobce. Žalovaný se dále vyjadřoval k jednotlivým námitkám žalobce ve vztahu k ustanovení § 45 zákona č. 337/1992 Sb. Setrval na stanovisku, že zákon č. 92/1991 Sb. je lex specialis ve vztahu k obchodnímu či občanskému zákoníku s tím, že teprve následně, pokud nejsou některé společenské vztahy upraveny výhradně v tomto zákoně, řídí se obecnými právními normami.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu, v níž uvedl, že argumentace žalovaného, že FNM je při prvním převodu majetku státu na jiné osoby vykonavatelem vůle ústředních orgánů státní správy, v důsledku čehož nelze mluvit o rovnosti stran, a že zákon č. 92/1991 Sb. je normou práva veřejného, je nepřípadná. Poukazoval na to, že z hlediska zákona č. 92/1991 Sb. je právně zcela bezvýznamné, jak a kým je FNM řízen, neboť tento zákon je postaven na principu rovnosti stran, jejich ochotě či neochotě do smluvního vztahu vstoupit. Podle názoru žalobce v žádném případě nesplňuje kritéria veřejnoprávní normy. Vstoupí-li žalobce do smluvního vztahu s dalším samostatným podnikatelským subjektem, nezakládá tato skutečnost důvod aplikace ustanovení § 15 odst. 1 tohoto zákona z hlediska daňových povinností nabyvatele, a to ve spojení s ustanovením § 57 odst. 1 daňového řádu. Žalobce konstatoval, že zákon č. 92/1991 Sb. není v žádném případě zvláštním předpisem, podle kterého by měl žalobce povinnost daň platit. Tímto zvláštním předpisem je pouze jiný zákon platné soustavy daní. Žalobce odkázal na judikáty soudu včetně nálezu Ústavního soudu ČR. Uvedl, že sice nejsou pro žalovaného závazné, jsou však výkladovou pomůckou pro řešení tohoto případu. Konstatoval dále, že není pravdivý závěr žalovaného, že by závazky uznal. Z protokolu o ústním jednání ze dne 9. 12. 1997 to nevyplývá, a i kdyby tomu tak bylo, nemá tato skutečnost žádného právního významu, neboť by žalobce uznal dluh, který mu jako takový vůbec nevznikl. Uvedl, že byl na svých právech zkrácen tím, že aniž tomu svědčil hmotněprávní titul, zaplatil přeplatek na dani z příjmů fyzických osob. S ohledem na uvedené navrhoval, aby rozhodnutí žalovaného ve spojení s rozhodnutím správního orgánu prvního stupně bylo zrušeno a věc byla vrácena k dalšímu řízení. Dalšími podáními ze dne 9. 11. 2001, 24. 1. 2002, 1. 10. 2002, 15. 1. 2003 a 25. 2. 2003 žalobce doplňoval žalobu poukazem na další judikáty soudu, případně publikované právní rozbory, jimiž žalobu upřesňoval. V podání ze dne 24. 1. 2002 uvedl, že zamítnutí žádosti o vrácení daňového přeplatku je v rozporu s obecně závaznými předpisy nejenom s ohledem na argumenty v žalobě již uvedené, ale také z důvodu zákazu přenosu daňové povinnosti, a také proto, že daňové nedoplatky jiného subjektu byly na daňový účet klienta zaevidovány bez vydání rozhodnutí, což je s ohledem na § 32 odst. 1 daňového řádu naprosto nepřípustné. Podle § 32 odst. 1 tohoto zákona lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím s předepsaným obsahem (např. I. ÚS 107/2000 nebo IV. ÚS 445/2000).

Krajský soud v Brně po provedeném jednání rozsudkem ze dne 6. 8. 2003, č. j. 30 Ca 506/2000 – 46, rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost a věc vrátil tomuto orgánu k dalšímu řízení. Dále rozhodl, že žalovaný je povinen uhradit žalobci na účet jeho právního zástupce JUDr. V. S. náklady řízení ve výši 3150 Kč do tří dnů od právní moci rozsudku. Z odůvodnění rozsudku vyplývá, že v předmětné věci se soud zabýval dvěma otázkami, jednak otázkou přenosu povinnosti platit daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, a to v souvislosti s privatizací podniku podle ustanovení § 15 odst. 1 zákona č. 92/1991 Sb. a ustanovení § 45 daňového řádu, a dále pak otázkou nutnosti existence právního titulu, tedy rozhodnutí o daňové povinnosti u subjektu, na něhož daňová povinnost přešla. Pokud jde o první otázku, tedy otázku přenosu povinnosti platit daň v souvislosti s privatizací podniku, konstatoval soud, že se obdobnou otázkou již v případě žalobce zabýval, a to ve věci sp. zn. 30 Ca 302/2000. Právní názor v této věci vyslovený v podstatě potvrdil Ústavní soud ČR svým usnesením ze dne 12. 10. 2001, sp. zn. IV. ÚS 164/01, když ústavní stížnost žalobce odmítl. V tomto rozsudku byla řešena otázka přenosu povinnosti platit pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Soud konstatoval, že tato povinnost je povinností veřejnoprávní, vzniká na základě skutečností stanovených zákonem. Z toho pak vyplývá samotná povaha veřejnoprávního závazku, že povinný subjekt, či dokonce právnická osoba na jeho místě, nemůže bez dalšího smluvně převést tuto povinnost na jinou osobu. Výjimku může stanovit pouze zákon, kterým v tomto případě je právě ustanovení § 15 odst. 1 zákona č. 92/1991 Sb. Soud citoval uvedené ustanovení, podle něhož prodejem privatizovaného majetku nebo jeho vložením do základního kapitálu obchodní společnosti přechází na nabyvatele ke dni účinnosti smlouvy vlastnické právo k věcem, jakož i jiná práva a závazky související s privatizovaným majetkem. Privatizovaným majetkem je v souladu s ustanovením § 2 zákona č. 92/1991 Sb. pro účely tohoto zákona souhrn věcí a finančních prostředků, ke kterým má podnik právo hospodaření, nebo které jsou v jeho vlastnictví, jakož i souhrn práv, jiných majetkových hodnot a závazků podniku. Soud vyslovil názor, že do souhrnu závazků podniku, které jsou součástí majetku podniku, stejně tak jako patří povinnost ze sociálního pojištění, patří i povinnost daňová. Z toho pak vyplývá, že smlouvou o prodeji podniku na žalobce přešla povinnost platit daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků (správně daň z přidané hodnoty). Poukázal na usnesení IV. ÚS 164/01, v němž Ústavní soud konstatoval, že z judikatury obecných soudů vyplývá, že ustanovení § 15 odst. 1 zákona č. 92/1991 Sb. považují za zákonnou výjimku z nemožnosti smluvního přenosu daňové či poplatkové povinnosti, na základě něhož dochází v důsledku tzv. velké privatizace k univerzálnímu přechodu práv a závazků (rozhodnutí Krajského obchodního soudu v Brně ze dne 4. 3. 1994, sp. zn. 5 Cm 23/94). Pokud však jde o druhou otázku v předmětné věci, ztotožnil se soud s názorem žalobce. Konstatoval, že je nepochybné, že ve věci nebylo vůči žalobci vydáno žádné rozhodnutí, jímž by byla založena povinnost hradit daňový nedoplatek původního daňového poplatníka, jímž byl V. o., s. p., U. B. Sám žalovaný v rozhodnutí uvedl, že na základě uznání dluhu přistoupil správce daně k přeúčtování nedoplatku státního podniku na osobní daňový účet žalobce. Soud poukázal na to, že stejně tak jako při řešení otázky první, vycházel i při řešení této otázky z rozhodnutí Ústavního soudu ČR. Z nálezu sp. zn. IV. ÚS 186/96 a sp. zn. I. ÚS 469/98 vyplývá, že ani případný přenos daňové povinnosti nezbavuje správce daně povinnosti, aby v souladu s ustanovením § 2 odst. 2 daňového řádu osobě, která má nastoupit na místo původního daňového subjektu, rozhodnutím podle § 32 odst. 1 daňového řádu mj. stanovil, jaké peněžité plnění a v jaké výši se jí ukládá. A to zejména jako v daném případě, za situace, kdy daňová povinnost byla vyměřena pouze původnímu daňovému subjektu. Soud uzavřel, že vzhledem k tomu, že ve věci nebylo vydáno vůči žalobci žádné vykonatelné rozhodnutí, které by mu ukládalo peněžité plnění v souvislosti s přechodem daňové povinnosti, nezbylo než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit

k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního - dále jen „s. ř. s.“).

Proti tomuto rozsudku podal včas kasační stížnost žalovaný (dále jen „stěžovatel“), a to z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s. Ke zmatečnosti řízení (§ 103 odst. 1 písm. c/ s. ř. s.) stěžovatel uvedl, že žalobou bylo napadáno rozhodnutí, které podle jeho názoru není rozhodnutím o právech a povinnostech fyzických a právnických osob v oblasti veřejné správy, které by dopadalo do sféry hmotněprávního oprávnění či povinnosti žalobce, protože vydání takového rozhodnutí má svůj základ v právu procesním, neboť ustanovení § 64 daňového řádu pouze předepisuje správci daně procesní postup při rozhodování v případech, kdy daňové přeplatky vzniknou a jsou-li vratitelné. Konstatoval dále, že právní stav, který tu byl před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí se v dané věci nezměnil a hmotněprávní pozice daňového subjektu jako účastníka veřejnoprávního řízení nebyla dotčena. Dovozoval, že nedostatek podmínky řízení v daném případě spočívá v absenci soudně přezkoumatelného správního rozhodnutí. Podle jeho názoru měl krajský soud žalobu žalobce podanou proti takovému rozhodnutí odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

K namítané nezákonnosti [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] stěžovatel uvedl, že nesouhlasí s názorem soudu o tom, že rozhodnutí je nezákonné. V této souvislosti poukazoval na to, že doplnění žaloby mu nebyla doručena, nicméně z dat vyplývá, že byla soudu zaslána po uplynutí dvouměsíční lhůty a jednalo se o rozšíření žalobních bodů, a to především pokud jde o námitku neexistence rozhodnutí podle § 32 odst. 1 daňového řádu. Podle názoru stěžovatele postupoval žalobce v rozporu s ustanovením § 71 odst. 2 s. ř. s. a soud postupoval v rozporu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s., kdy přezkoumával napadené výroky rozhodnutí nikoliv v mezích žalobních bodů, uplatněných ve lhůtě pro podání žaloby. Stěžovatel nesouhlasil s názorem soudu vyjádřeným v odůvodnění napadeného rozsudku ve vztahu k povinnosti vydat rozhodnutí podle § 32 odst. 1 daňového řádu. Namítal, že argumentace soudu, který poukazoval na ústavní nálezy I. ÚS 469/98 a IV. ÚS 186/96 je nepřípadná, neboť uvedené nálezy řeší jiné situace. Poukázal na nález Ústavního soudu II. ÚS 428/2000 a konstatoval, že při jednání dne 9. 12. 1997 zaznamenaném v protokolu, byl žalobce po poučení seznámen s daňovými povinnostmi: a) na dani z přidané hodnoty, b) na odvodu ze zisku, c) na dani z příjmů fyzických osob a funkčních požitků a d) na dani silniční, přičemž žalobce se vyjádřil tak, že výčet daňových povinností bere na vědomí. Podle názoru stěžovatele je zřejmé, že správce daně postupoval v daňovém řízení v souladu se základní zásadou daňového řízení – zásadou součinnosti a informoval nabyvatele privatizovaného majetku o výši daňových nedoplatků na jednotlivých daních. Nebylo tedy nutné vydávat rozhodnutí podle § 32 odst. 1 daňového řádu, neboť daňový nedoplatek přešel na žalobce ze zákona podle ustanovení § 45 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 15 odst. 1 zákona č. 92/1991 Sb. Poukázal dále na odchylná rozhodnutí Krajského soudu v Brně (č. j. 29 Ca 298/2002 ze dne 5. 5. 2003), kterým soud vyslovil nicotnost rozhodnutí správce daně, kterým byla žalobci uložena povinnost uhradit daňový nedoplatek na dani z nemovitosti za původního poplatníka. Navrhoval, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že považuje napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně za správné a v žádném případě nesouhlasil s námitkami žalovaného, k nimž se podrobně vyjadřoval. Pod bodem IV. uvedl, že k údajnému rozšíření žaloby o nové žalobní body po lhůtě pro podání žaloby konstatuje, že obsahem jeho

následných podání nebyly žádné nové žalobní body, ale pouze informace upřesňující stávající žalobní body uvedené v žalobě. Již v žalobě totiž bylo uvedeno, že žalobce byl na svých právech krácen tím, že aniž by tomu svědčil hmotněprávní titul ... Tato formulace je zcela dostatečná z hlediska skutkového vymezení důvodů žaloby. Pod bodem V. žalobce uvedl, že pro úplnost svého vyjádření a s vědomím, že žalobě bylo vyhověno konstatuje, že nesouhlasí s názorem Krajského soudu v Brně, že došlo k přenosu daňové povinnosti ze státního podniku V. o., s. p., U. B., na žalobce. Namítal, že tento názor soudu nemá oporu v žádném právním předpisu, ať již je to zákon č. 92/1991 Sb., zákon č. 337/1992 Sb., nebo obchodní zákoník či občanský zákoník, a v české právní praxi i teorii je rovněž názorem zcela ojedinělým. Navrhoval, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou v celém rozsahu zamítl a zavázal stěžovatele k náhradě nákladů řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti. Z obsahu kasační stížnosti plyne, že ji stěžovatel podává z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu: a) tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, c) zmatečnosti řízení před soudem, spočívající v tom, že chyběly podmínky řízení, ve věci rozhodoval vyloučený soudce, nebo byl soud nesprávně obsazen, popř. bylo rozhodnuto v neprospěch účastníka v důsledku trestného činu soudce.

Stěžovatel jako důvod vymezený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. označuje nedostatek podmínky řízení v dané věci, kdy dovozuje, že rozhodnutí o vrácení přeplatku podle § 64 daňového řádu není rozhodnutím, které by bylo přezkoumatelné soudem, neboť napadeným rozhodnutím se žalovaný nedotkl práv žalobce, která by vyplývala z práva hmotného, ale zasáhl do práv daných pro vedení řízení správcem daně podle části šesté zákona o správě daní a poplatků.

S uvedeným názorem stěžovatele nelze souhlasit. Především je třeba poukázat na stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu k výkladu vztahu § 64 zákona o správě daní a poplatků a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkurzu a vyrovnání, které bylo vydáno dne 29. 4. 2004 pod č. j. Sst 2/2003 – 225 a publikováno ve sbírce rozhodnutí NSS č. 6 pod č. 215. Byť se v rámci tohoto stanoviska posuzovala jiná právní problematika, než v projednávané věci, vycházelo stanovisko z premisy, že rozhodnutí ve věcech vrácení daňového přeplatku jsou soudem přezkoumatelná. Bylo konstatováno, že ustanovení § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků upravuje postup správce daně při existenci přeplatku a umožňuje správci daně použít přeplatku na úhradu případného nedoplatku; přitom o převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně se daňový dlužník jen vyrozumí. Citované ustanovení pouze určuje postup správce daně, nejde o rozhodovací činnost. Proti tomuto postupu se však daňový subjekt může bránit reklamací podle § 53 zákona o správě daní a poplatků, o nichž musí být rozhodnuto. Stejně tak daňový subjekt může požádat správce daně o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, a nedojde-li k vrácení přeplatku, žádost se zamítne rozhodnutím, proti němuž je přípustné odvolání podle odst. 8 téhož ustanovení. Negativním rozhodnutím může dojít k zásahu do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, neboť nárok na vrácení přeplatku je ve vztahu k řízení vyměřovacímu nárokem jiným, samostatným. Rozhodnutí o reklamaci proti postupu správce daně i rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku jsou

rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.; tento názor byl ostatně již Nejvyšším správním soudem vysloven (např. v rozhodnutí ze dne 21. 8. 2003, č. j. 2 Afs 9/2003 – 70).

Z výše uvedeného tedy plyne, že napadené rozhodnutí správního orgánu je rozhodnutím podle § 65 s. ř. s. a soud proto postupoval správně, pokud žalobu proti takovému rozhodnutí neodmítl podle § 46 odst. 1 s. ř. s., ale přezkoumal ji věcně. Stěžovatelem tvrzený důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. proto Nejvyšší správní soud neshledal.

Ke stěžovatelem tvrzenému důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud nejprve předesílá, že se v tomto řízení o kasační stížnosti nemohl v posuzované věci zabývat úvahou o tom, zda ustanovení § 15 zákona č. 92/1991 Sb. je zvláštním právním předpisem ve smyslu § 45 daňového řádu, umožňujícím přenos daňové povinnosti. Proti právnímu závěru, vyslovenému v odůvodnění napadeného rozsudku, v němž se soud ztotožnil s právním názorem žalovaného, totiž s tím, že ustanovení § 15 zákona č. 92/1991 Sb. je zvláštním právním předpisem umožňujícím přenos daňové povinnosti, nebyla v kasační stížnosti vznesena námitka. Žalobce kasační stížnost nepodal, pouze v závěru svého vyjádření ke kasační stížnosti pro úplnost uvedl, že s tímto názorem soudu nesouhlasí.

Z výše uvedeného tedy plyne, že v dané věci je nutno vycházet ze závěru, že ustanovení § 15 zákona č. 92/1991 Sb. je třeba považovat za zákonnou výjimku z nemožnosti smluvního přenosu daňové či poplatkové povinnosti, na jehož základě dochází v důsledku tzv. velké privatizace k univerzálnímu přechodu práv a závazků. Uvedený závěr ve svých důsledcích znamená, že na žalobce přešla povinnost platit daň z přidané hodnoty ve výši 5 957 289,91 Kč.

Zbývalo tedy posoudit otázku (důvod kasační stížnosti uplatněný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.), zda krajský soud posoudil správně problém nutnosti vydání rozhodnutí o povinnosti zaplatit daň ve vztahu k žalobci. Krajský soud při posuzování této věci vycházel ze závěru rozhodnutí Ústavního soudu, konkrétně z nálezů IV. ÚS 186/96 a I. ÚS 469/98, z nichž vyplývá, že ani případný přenos daňové povinnosti nezbavuje správce daně povinnosti, aby v souladu s ustanovením § 2 odst. 2 daňového řádu osobě, která má nastoupit na místo původního daňového subjektu, rozhodnutím podle § 32 odst. 1 daňového řádu, mj. stanovil, jaké peněžité plnění a v jaké výši se jí ukládá, a to zejména za situace, kdy daňová povinnost byla vyměřena pouze původnímu daňovému subjektu.

Stěžovatel však s tímto názorem soudu nesouhlasí a dovolává se jiného ústavního nálezu II. ÚS 428/2000, v němž je uvedeno, že ratio nálezu I. ÚS 469/98, podle jeho rozhodovacích důvodů spočívá v záměru zachovat nastupujícímu novému subjektu v pozici daňového dlužníka ex lege soudní ochranu tehdy, jestliže jde o subjekt zcela odlišný od původního daňového dlužníka, s nímž není tento nový subjekt nikterak svázán, a jemuž existence daňového dluhu nebyla (nemusela být) známa, ať co do jeho důvodu nebo jeho výše, neboť jen v tomto smyslu má soudní ochrana jako ochrana před případným zásahem do hmotněprávních vztahů nového subjektu smysl.

Při posuzování výše uvedených odchylných názorů na projednávanou věc je třeba konstatovat, že žalobce je subjekt zcela odlišný od původního daňového dlužníka, s nímž není nikterak svázán. Současně je však třeba upozornit na protokol o ústním jednání sepsaný podle § 12 daňového řádu u Finančního úřadu v Uherském Brodě dne 9. 12. 1997. Předmětem jednání, jehož byl žalobce přítomen, byly daňové povinnosti V. o., s. p., se sídlem v U. B.,

přecházející na základě prodeje privatizovaného majetku na nabyvatele tohoto majetku – Ing. J. S., tedy žalobce. Z obsahu dalšího průběhu jednání vyplývá, že bylo konstatováno, že prodávající podepsal smlouvu č. 255/1997 dne 1. 10. 1997 v Praze. Tímto dnem přešlo na kupujícího vlastnické právo k věcem zprivatizovaného majetku, jakož i jiná práva a závazky s tímto majetkem související. Mezi tyto závazky patří i následující daňové povinnosti související s privatizovaným majetkem: a) na dani z přidané hodnoty – uvedena výše za červen 1995 - září 1997, b) na odvodu ze zisku za rok 1992 ve výši 362 340 Kč, c) na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků (uvedená výše za roky 1994, 1995 a 1996), d) na dani silniční – uvedená výše za roky 1995 a 1996. Žalobce se k výčtu daňových povinností vyjádřil tak, že výše uvedený výčet přecházejících daňových povinností bere na vědomí s tím, že pokud jde o příslušenství, bude se informovat o možnosti prominutí tohoto příslušenství.

Z výše uvedeného nutno dovodit, že žalobce, který je od původního daňového dlužníka subjektem zcela odlišným, není osobou, které existence daňového dluhu nebyla (nemusela být) známa. Naopak, žalobce byl osobou, která byla seznámena s tím, že původní daňový dlužník dluží na dani z přidané hodnoty, na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a na dani silniční konkrétně specifikované částky. Žalobce sice tento dluh neuznal, avšak vzal ho na vědomí bez jakýchkoliv dalších námitek. Za popsané situace pak lze stěží dovodit, že vydání nového rozhodnutí o výši již jednou vyměřené daňové povinnosti původnímu dlužníku, ve vztahu k žalobci, je nezbytné z hlediska jeho ochrany před případným zásahem do hmotněprávních vztahů.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že vychází-li se z toho, že ustanovení § 15 zákona č. 92/1991 Sb. (o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby) je výjimkou ze zásady nemožnosti smluvního přenosu daňové povinnosti, na základě něhož dochází v důsledku tzv. velké privatizace k univerzálnímu přechodu práv a závazků, není povinností správce daně, aby novému majiteli rozhodnutím podle § 32 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. stanovil, jaké peněžité plnění se mu ukládá, zejména když z průběhu jednání a údajů finančních orgánů vyplývá, že nový majitel byl seznámen s důvodem i výší daňových povinností předcházejícího poplatníka. Seznámením nového majitele s důvody a výší daňových povinností původního daňového dlužníka, které bylo realizováno sepsáním protokolu podle § 12 zákona č. 337/1992 Sb., dostál správce daně zásadě uvedené v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu, která vyjadřuje povinnost úzké součinnosti správce daně s daňovými subjekty.

Lze tedy přisvědčit právnímu názoru žalovaného, že závazný právní názor vyslovený v napadeném rozsudku krajského soudu o povinnosti správce daně vydat rozhodnutí podle § 32 odst. 1 daňového řádu ve vztahu k žalobci, vycházel z nesprávného právního posouzení této otázky soudem. Uvedené ve svých důsledcích znamená, že tvrzený důvod uvedený v § 103 odst. 1a s. ř. s. byl v posuzované věci shledán. Za této situace nezbylo, než napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Vzhledem k výše uvedenému právnímu názoru, který v posuzované věci zaujal Nejvyšší správní soud, bylo nadbytečné se zabývat tvrzeným porušením § 75 odst. 2 s. ř. s.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem shora uvedeným (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. 1. 2005

JUDr. Marie Turková
předsedkyně senátu