

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: **K., o. s. s r. o.,** zast. JUDr. Jiřím Pitronem, advokátem, se sídlem Ostrava, Nádražní 145, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 3. 2003, č. j. 22 Ca 158/2002 – 30,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 3. 2003, č. j. 22 Ca 158/2002 – 30 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2002, č. 6576/120/2001, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ostravě I. ze dne 19. 6. 2001, č. j. 87297/01/388911/1548, jímž byla zamítnuta žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani důchodové ve výši 3 840 300 Kč zaplacené za bývalý státní podnik K. o. p. r. a z. n. t. (dále jen K, s. p.). Žalovaný vycházel z toho, že žalobce uhradil tuto částku bez jakéhokoliv opatření ze strany správce daně, a to nikoliv na svůj účet, ale na účet zrušeného státního podniku.

V podané žalobě žalobce namítal, že v době plateb již K., s. p. neexistoval, nemohl tedy mít již žádnou daňovou povinnost. Žalobce platil na základě hospodářské smlouvy z 15. 10. 1990 uzavřené s tehdejším S. v O. Tato hospodářská smlouva byla však posléze prohlášena za neplatnou. Správce daně ani žalovaný nezjišťovali postup a způsob transformace státního podniku K., čímž porušili ustanovení § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon) a zároveň se neřídili právním názorem Krajského soudu v Ostravě, vysloveným v rozsudku sp. zn. 22 Ca 70/1995. Namítal dále, že v dané věci nebylo možno použít ustanovení § 59 odst. 7 zákona, protože platby žalobce proběhly a přeplatek vznikl ještě před účinností citovaného zákona. Vytýkal finančním orgánům porušení zákona č. 157/1989 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen

zákon o důchodové dani) a vyhlášky č. 16/1962 Sb. , o řízení ve věcech daní a poplatků, neboť v § 2 citovaného zákona není mezi daňovými subjekty uveden ani žalobce, ani stát, ani S. Tento zákon a citovaná vyhláška založily i právo na vrácení přeplatku daně. Podle žalobce byl porušen také § 64 zákona, který definuje daňový přeplatek a podmínky jeho vrácení. Žalobce dále namítal porušení § 101 zákona, neboť podle citovaného ustanovení platí zákon i pro řízení zahájená před jeho účinností, stanoví tedy zpětnou účinnost pouze procesních zásad, nikoliv podmínek hmotněprávních (podmínky k vrácení daně vznikly v daném případě před 1. 1. 1993). Podle žalobce byl porušen také § 2 zákona, zakotvující ochranu práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob v daňovém řízení.

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 27. 3. 2003, č. j. 22 Ca 158/2002 – 30 žalobu zamítl a rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Ve svém rozhodnutí vycházel z obsahu správního spisu. Konstatoval, že státní podnik K. zanikl výmazem z podnikového rejstříku, a to bez likvidace (návrh na výmaz podával zakladatel tohoto podniku). Skutečnost, že státní podnik v době, kdy žalobce uskutečnil příslušné platby, již neexistoval, vyplývá z obsahu správního spisu, stejně jako skutečnost, že zakladatel tohoto státního podniku neměl příslušný souhlas vlády k převodu majetku na žalobce. Námitku žalobce, že skutkový stav byl nedostatečně zjištěn a že se finanční orgány neřídily právním názorem krajského soudu, vysloveným v předchozím rozsudku, nepovažoval soud za důvodnou. Uvedl dále, že řízení v této věci bylo zahájeno podáním žádosti žalobce o vrácení přeplatku v prosinci 1993. Konstatoval, že ustanovení § 59 odst. 7 zákona obsahuje dvě části – jednak je správce daně povinen přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým dlužníkem, a dále nepřipouští, aby byla vrácena platba tomu, kdo ji za dlužníka zaplatil. Řízení v této věci je řízením o případném vrácení platby, a musí se proto řídit druhou částí citovaného ustanovení. Námitka žalobce o nepoužitelnosti ustanovení § 59 odst. 7 zákona v tomto řízení byla proto podle názoru soudu nedůvodná. Konstatoval, že zákon o důchodové dani, účinný do 31. 12. 1992, skutečně vymezil v ustanovení § 2 poplatníky daně důchodové. V daném případě však správce daně neučinil žádný úkon k vyměření či k vymáhání nedoplatku důchodové daně státního podniku vůči žalobci, žalobce uskutečnil platby sám. Námitka žalobce o tom, že správce daně porušil ustanovení § 2 o důchodové dani, nebyla proto podle názoru soudu důvodná. Vzhledem k tomu, že žalobce požádal o vrácení přeplatku až v prosinci 1993, nemohly obstát námitky žalobce o tom, že správce daně porušil ustanovení zákona o důchodové dani, případně vyhlášky č. 16/1962 Sb., týkající se vrácení přeplatků, neboť v době zahájení řízení citované předpisy již neplatily. Princip, podle něhož je konstruován přeplatek na dani a zakotven způsob jeho vrácení, je však obdobným jak v zákonu o důchodové dani, tak i v zákonu o správě daní a poplatků. Citoval ustanovení § 64 zákona a námitky žalobce, týkající se porušení tohoto ustanovení, neshledal důvodnými. Podle ustanovení § 101 zákona, tento zákon platí i pro řízení zahájené před jeho účinností, tedy s ohledem na ustanovení § 107 citovaného zákona, před 1. 1. 1993. Žalobce však požádal o vrácení přeplatku až v prosinci 1993, takže jeho námitka týkající se porušení ustanovení § 101 zákona nebyla podle názoru soudu irelevantní. Se zřetelem k těmto zjištěním proto soud žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Proti tomuto rozsudku podal včas kasační stížnost žalobce (dále jen stěžovatel), a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V obsáhlé kasační stížnosti stěžovatel především zpochybňoval, že by v době, kdy zaplatil důchodovou daň, existovala vůbec jakákoliv daňová povinnost. Dovozoval, že v době, kdy plnil důchodovou daň, byl státní podnik zrušen, dokonce neexistoval, takže neexistující podnik nemohl mít žádnou daňovou povinnost. Namítal dále, že není ani právním nástupcem státního podniku

ani nástupcem S. v O. Dovolával se toho, že důchodovou daň zaplatil na základě hospodářské smlouvy o převodu vlastnictví ze dne 15. 10. 1990, jejímiž subjekty nebyl státní podnik, ale S. v O. Zaplatil tedy důchodovou daň jako svůj závazek založený hospodářskou smlouvou, a to podle čl. V/B této smlouvy. Hospodářská smlouva však byla posléze prohlášena za neplatnou, a to rozsudkem Krajského obchodního soudu v Ostravě sp. zn. 8 Cm 1190/92. Stěžovatel uvedl, že by daň nikdy neplatil, kdyby věděl o neplatnosti této smlouvy. Dovozoval, že pokud plnil daň na základě smlouvy, která byla poté prohlášena za neplatnou, pak došlo k plnění, jehož výsledek je přeplatek daně důchodové, protože stěžovatel nebyl ze zákona subjektem a daňovým dlužníkem částky 3 840 300 Kč. Dále se dovolával toho, že ustanovení § 59 odst. 7 zákona je pro tento případ nepoužitelné. V této souvislosti poukazoval na to, že zákon č. 337/1992 Sb. platí od 1. 1. 1993 a přeplatek na dani vznikl v roce 1990 a 1991, kdy ustanovení § 59 odst. 7 zákona neexistovalo. Za této situace měla být otázka přeplatku na dani posuzována jako hmotněprávní nárok podle zákona č. 157/1989 Sb. o dani důchodové a vyhlášky č. 16/1962 Sb., přičemž tyto předpisy žádné obdobné ustanovení § 59 odst. 7 zákona neobsahovaly.

Stěžovatel dále poukazoval na předchozí soudní řízení, vedené u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Ca 70/95, v němž již musel být soudu znám důvod zákazu vrácení daně podle § 59 odst. 7 zákona a přesto krajský soud obě předchozí rozhodnutí finančních orgánů zrušil. V této souvislosti stěžovatel namítal, že v nyní napadeném rozsudku není předchozí rozsudek 22 Ca 70/95 vůbec zmiňován, ačkoliv tímto rozsudkem měly být vázány jak správní orgány, tak i soud. Stěžovatel dále konstatoval, že z neplatné hospodářské smlouvy mu prakticky zůstala pouze povinnost placení daně, což je v hrubém rozporu se zásadami spravedlnosti. Namítal, že nevrácení daňového přeplatku stěžovateli by bylo v rozporu s ustanovením § 2 zákona č. 337/1992 Sb. (v souvislosti s tím, že hospodářská smlouva byla prohlášena za neplatnou a stěžovateli by zůstala daňová povinnost). Uvedl, že kasační stížnost je podávána z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právních otázek soudem, a to otázek týkajících se výkladu ustanovení § 2, § 59 odst. 7, § 64 a § 101 zákona č. 337/1992 Sb., dále zákona č. 157/1989 Sb. a vyhlášky č. 16/1962 Sb. Dovolával se dále vad řízení před krajským soudem, spočívajících v tom, že nebyly provedeny důkazy o tom, kdo se stal právním nástupcem zaniklého podniku K. o. p. r. a z. t. a zhodnocení důkazů rozhodujících pro tuto věc. Namítal, že nebyl proveden důkaz spisem Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 70/95, který mohl mít rovněž význam pro posouzení věci, protože v době jeho vydání byly známy všechny skutečnosti rozhodné pro posouzení věci. Dále namítal, že nebyl proveden důkaz úplným spisem obchodního rejstříku Krajského soudu v Ostravě, který se týkal zrušeného státního podniku. Navrhoval, aby napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě byl zrušen a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 5. 5. 2003 uvedl, že vzhledem k tomu, že v kasační stížnosti nejsou uvedeny žádné nové skutečnosti, zaujímá k této stížnosti shodné stanovisko jako k uvedené žalobě, a navrhoval, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

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. Po přezkoumání věci dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Z obsahu kasační stížnosti plyne, že ji stěžovatel podal z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., s tím, že výslovně byl uveden pouze důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a).

Podle ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu a) nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, d) nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popř. v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Pro posouzení věci je třeba podle názoru Nejvyššího správního soudu vycházet ze zjištění, učiněných ze správního spisu, a dále z obsahu spisu Krajského soudu v Ostravě vedeného pod sp. zn. 22 Ca 70/95.

Ve správním spise je založeno „Přiznání k důchodové dani a příspěvku na sociální zabezpečení podle zákona č. 164/1982 Sb. za rok 1990“, v němž je jako poplatník uvedena K. o. p. r. a t., s. p., N. 13, O. 1. Přiznání je datováno dnem 25. 9. 1990. Podle hospodářské smlouvy o převodu vlastnictví ze dne 15. 10. 1990, uzavřené podle § 347 hospodářského zákona, byl označen jako převádějící – S. k. n. v. v O., jako nabyvatel – K., o. s. s r. o., se sídlem O. 1, N. 13. Předmětem smlouvy (bod II.A) byl převod tam specifikovaného nemovitého majetku ze strany čsl. státu – S. – na žalobce. Podle čl. V. bod 1 písm. b) nabyvatel (žalobce) převzal úhradu veškerých daňových povinností do státního rozpočtu, které vyplývají z účetních podkladů a výsledků státního podniku – K. o. p. r. a t. O. ke dni 31. 8. 1990. Ve spise se dále nachází podání žalobce datované dnem 6. 12. 1993, označené jako žádost o vrácení přeplatku, v němž žalobce poukazuje na to, že nebyl právním nástupcem zrušeného státního podniku K. o. p. r. a z. n. t., neboť tento podnik byl zrušen bez likvidace a jeho majetek přešel 1. 9. 1990 na stát. Přesto však zaplatil na důchodové dani celkem 3 840 300 Kč. Tato částka se proto podle jeho názoru jeví jako přeplatek na dani. Rozhodnutími finančních orgánů ze dne 20. 12. 1993 a 25. 11. 1994 byla žádost žalobce o vrácení přeplatku zamítnuta. Oba finanční orgány se v odůvodněních rozhodnutí odvolávaly na to, že žalobce byl povinen zaplatit úhradu veškerých daňových odvodů podle části V. odst. 1 písm. b) hospodářské smlouvy o převodu vlastnictví.

Výše uvedená rozhodnutí správních orgánů obou stupňů byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 11. 1997, č. j. 22 Ca 70/95 – 26, podle jehož výroku bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 25. 11. 1994, č. j. FŘ 1846/220/1994 a rozhodnutí Finančního úřadu v Ostravě I. ze dne 20. 12. 1993, č. j. 21/11539/1993 a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud vytýkal finančním orgánům, že napadená rozhodnutí byla vydána bez toho, aniž by si vyřešily jako předběžnou otázku, zda došlo k převodu majetku z bývalého státního podniku K. do vlastnictví žalobce platně, tj. v souladu s ustanovením § 32 odst. 3, 4 zákona č. 111/1990 Sb., o státním podniku, čímž porušily ustanovení § 2 odst. 1 a § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. Krajský soud konstatoval, že aniž tedy Finanční úřad v Ostravě tuto předběžnou otázku vyřešil, postavil se bez dalšího na stanovisko, že daňová povinnost zaniklé právnické osoby s. p. K., přechází na jejího právního nástupce, jímž je žalobce, jak vyplývá z hospodářské smlouvy ze dne 15. 10. 1990. Žalovaný pak tento právní názor bez dalšího převzal.

Ve správním spise se dále nachází rozsudek Krajského obchodního soudu v Ostravě ze dne 9. 9. 1994, č. j. 8 Cm 1190/92. V odůvodnění tohoto rozsudku dospěl krajský soud k závěru, že hospodářská smlouva o převodu vlastnictví ze dne 15. 10. 1990, uzavřená mezi S. O. a žalobcem, je neplatná podle § 21 odst. 1 hospodářského zákoníku. Důvod neplatnosti této smlouvy byl spatřován v tom, že vláda české republiky neudělila souhlas ke zrušení státního podniku bez likvidace a ani k převodu hmotného majetku zrušeného podniku do nově vzniklé obchodní společnosti za úplatu, jak to vyžadovalo ustanovení § 32 odst. 3 zákona č. 111/1990 Sb.

Rozhodnutím Finančního úřadu v Ostravě I. ze dne 19. 6. 2001 bylo rozhodnuto tak, že žádosti žalobce o vrácení přeplatku na dani důchodové v celkové výši 3 840 300 Kč se nevyhovuje podle ustanovení § 59 odst. 7 a § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. V odůvodnění rozhodnutí je mj. uvedeno, že se nepodařilo dohledat, zda byl dán předchozí souhlas k převodu majetku zrušeného podniku K., s. p. do vlastnictví K., o. s. s r. o., avšak toto zjištění není pro rozhodnutí správce daně o žádosti rozhodující. Je totiž třeba postupovat podle § 59 odst. 7 zákona, podle něhož je správce daně povinen přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým dlužníkem, a zachází s ním stejným způsobem, jako by ji zaplatil daňový dlužník. Vrácení platby tomu, kdo ji zaplatil, není přípustné, a proto správce daně rozhodl, jak je uvedeno ve výroku.

Žalovaný správní orgán ve svém rozhodnutí ze dne 21. 2. 2002 považoval za rozhodující, že existoval nedoplatek na dani důchodové, o které odvolatel věděl a který bez opatření ze strany správce daně uhradil, a to nikoliv na svůj účet u správce daně. Podle názoru žalovaného odvolatel plnil daňové povinnosti za zrušený státní podnik na základě hospodářské smlouvy o převodu vlastnictví ze dne 15. 10. 1990, kterou soud v rozsudku č. j. 8 Cm 1190/92 posoudil jako neplatnou. Odvolatel (žalobce) tedy do doby vydání uvedeného rozsudku jednal jako právní nástupce zrušeného podniku. Na jiném místě odůvodnění rozhodnutí však žalovaný uvádí, že správce daně je povinen přijmout každou platbu daně (a to na daň, na kterou byla platba určena), i když není provedena daňovým dlužníkem a zacházet s ní tak, jakoby ji zaplatil dlužník. O vrácení přeplatku na dani může však požádat pouze daňový subjekt, na jehož účet byla platba zaevidována, a to pouze za podmínek stanovených ustanovením § 64 zákona. V předmětném případě však uvedeným ustanovením zákona stanovené podmínky splněné nejsou. Přeplatek na dani nevznikl a o vrácení žádá subjekt, který platbu sice provedl, ale který ji provedl na svůj daňový účet. Protože přeplatek na dani může být vrácen pouze daňovému subjektu, kterému přeplatek na dani vznikl, tj. nikoliv odvolateli, muselo být postupováno podle ustanovení § 59 odst. 7 zákona. Vrácením přeplatku na dani odvolateli by správce daně porušil výše uvedené ustanovení.

Pokud jde o kasační stížností napadený rozsudek, je nutno konstatovat, že z hlediska námitek uplatněných stěžovatelem v žalobě (ale již od počátku řízení před finančními orgány), je nutno tento rozsudek považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Uvedený rozsudek se totiž vůbec nevypořádal s otázkou, zda je stěžovatel právním nástupcem zaniklého státního podniku, či nikoliv. V napadeném rozsudku není bližší zmínka o předchozím rozsudku tohoto soudu vydaném dne 14. 11. 1997, č. j. 22 Ca 70/95 – 26 a o v něm vysloveném závazném právním názoru, který finanční orgány zavázal k posouzení otázky, zda stěžovatel byl či nikoliv právním nástupcem bývalého státního podniku K., s. p. V napadeném rozsudku se pak krajský soud nevypořádal s tím, zda předchozí závazný právní názor byl finančními orgány splněn, či nikoliv. Přitom, podle názoru Nejvyššího správního

soudu, je vyřešení otázky právního nástupnictví stěžovatele jednou ze stěžejních otázek tohoto řízení. Podle názoru tohoto soudu se však dosud touto otázkou nezabývaly ani finanční orgány ani krajský soud. Sdělení Ministerstva financí ze dne 17. 4. 2001 obsažené ve správním spise, o tom, že se nepodařilo, a to ani z archivu Ministerstva financí ani z archivu Úřadu vlády dohledat, zda byl dán vládou předchozí souhlas k převodu majetku zrušeného podniku do vlastnictví stěžovatele, je pro posouzení právního nástupnictví stěžovatele nedostačující. Stejně tak, pokud napadený rozsudek poukazuje na to, že státní podnik v době, kdy žalobce uskutečnil příslušné platby, již neexistoval, nelze považovat za tvrzení dostačující k posouzení otázky, zda byl stěžovatel právním nástupcem zrušeného státního podniku, či nikoliv. Soud totiž z uvedených zjištění nedovodil žádné právní závěry. Je nutno tedy konstatovat, že s touto žalobní námitkou se nevypořádal ani krajský soud.

S tímto úzce souvisí i posouzení další námitky stěžovatele, totiž tvrzení, že v době, kdy zaplatil důchodovou daň, daňová povinnost neexistovala a nebyl zde daňový dlužník. Tuto svou námitku stěžovatel obsáhle popisuje jak v řízení před finančními orgány, tak i v žalobě, přesto se však dosud tímto tvrzením nikdo nezabýval, ačkoliv je pro posouzení této věci rozhodující.

V posuzované věci bylo zjištěno dosud to, že stěžovatel v roce 1990 zaplatil důchodovou daň ve výši 3 840 300 Kč. Tuto daň zaplatil v domnění, že jde o jeho závazek vyplývající z uzavřené hospodářské smlouvy mezi ním a S. ze dne 15. 10. 1990, která byla posléze rozsudkem Krajského obchodního soudu v Ostravě ze dne 9. 9. 1994 (a snad i rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci – dosud nezjištěno) posouzena jako neplatná podle § 21 odst. 1 hospodářského zákoníku. K platbě této daně nebyl stěžovatel finančními orgány vyzván.

Se zřetelem k tomu, že podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona, je Nejvyšší správní soud toho názoru, že bez zjištění, zda vůbec existovala povinnost zaplatit tuto daň a kdo ji dlužil, a následně toho, zda byl stěžovatel právním nástupcem eventuelního dlužníka, nelze posuzovanou věc uzavřít. Bez uvedených zjištění totiž nelze vůbec posoudit, zda právní vztah mezi stěžovatelem a správcem daně o vrácení této platby lze posuzovat podle zákona č. 337/1992 Sb.

Podle ustanovení § 6 odst. 1 tohoto zákona se daňovým subjektem rozumí poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem.

Bude tedy třeba zjistit, kdo byl daňovým subjektem ve vztahu k platbě důchodové dani v době, kdy stěžovatel tuto platbu učinil. Z tohoto zjištění bude poté třeba dovodit, zda existovala daňová povinnost k této dani. Stěžovatel totiž tvrdí, že daňová povinnost, v době, kdy platil daň, neexistovala, neboť státní podnik byl zrušen bez likvidace a jeho práva a povinnosti přišly na stát S. v O. Stát, zastoupený S. v O., se nemohl stát plátcem daně vůči státnímu rozpočtu za zrušený státní podnik, protože šlo o totožný subjekt (stát vůči státu). Poukazuje přitom na ustanovení § 2 a § 16 odst. 7 zákona č. 157/1989 Sb., o důchodové dani, kdy podle ustanovení § 2 není mezi daňovými subjekty uveden stěžovatel, ani stát ani S., ale naopak z tohoto ustanovení vyplývá osvobození od daně krajských orgánů. Krajský soud v napadeném rozsudku sice neurčitě odkazuje na ustanovení § 2 zákona o dani důchodové, avšak dovozuje, že námitka žalobce není důvodná, neboť správce daně neučinil žádný úkon k vyměření či vymáhání daně. Podle názoru Nejvyššího správního soudu toto zjištění je pro

posouzení stěžovatelovy námitky, že dluh na dani důchodové neexistoval, nedostačující, a to tím spíše, když soud i finanční orgány odůvodňují nepřípustnost vrácení platby důchodové daně ustanovením § 59 odst. 7 (nyní § 59 odst. 6) zákona č. 337/1992 Sb.

Jestliže se soud i finanční orgány dovolávají toho, že správce daně je povinen přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým dlužníkem, pak je základním předpokladem pro aplikaci tohoto ustanovení především zjistit, zda vůbec šlo o platbu daně, nebo jiné plnění. Stejně tak aplikace věty druhé ustanovení § 59 odst. 7, podle níž vrácení platby tomu, kdo ji za dlužníka zaplatil není přípustné, je možná jedině za předpokladu, že bude zjištěno, že ten, kdo platil, platil za dlužníka. Názor žalovaného, že není jeho povinností uvést dlužníka neobstojí, neboť dovolává-li se ve výroku a odůvodnění svého rozhodnutí ustanovení § 59 odst. 7 a odůvodňuje-li tímto ustanovením nepřípustnost vrácení platby daně provedené stěžovatelem, pak musí pro aplikaci tohoto ustanovení dovodit splnění tam stanovených podmínek. Není přece únosné, aby se finanční orgány na jedné straně dovolávaly ochrany zájmů státu při správě daní, a na druhé straně již nerespektovaly povinnost, vrátit platbu, která jim nenáleží.

Za situace, kdy finanční orgány i krajský soud své rozhodnutí o nepřípustnosti vrátit platbu stěžovatele odůvodňují ustanovením § 59 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., aniž by bylo zjištěno, že pro aplikaci tohoto ustanovení jsou dány tam uvedené zákonné podmínky, bude v dalším řízení především třeba, aby se vyjádřily ke všem námitkám stěžovatele v tomto řízení uplatněným, a to již od počátku řízení před finančními orgány. Znamená to tedy, že bude třeba nejprve zjistit, zda v době, kdy stěžovatel zaplatil částku 3 840 300 Kč v domnění, že platí důchodovou daň na základě hospodářské smlouvy ze dne 15. 10. 1990, později prohlášené za neplatnou podle § 21 odst. 1 hospodářského zákoníku, existovala zákonná povinnost zaplatit důchodovou daň, kdo měl tuto povinnost a v závislosti na těchto zjištěních posoudit, zda byl stěžovatel právním nástupcem povinného subjektu či nikoliv.

Teprve po zjištění těchto skutečností budou vytvořeny předpoklady pro posouzení, zda lze řešit vztah mezi stěžovatelem a správcem daně podle zákona č. 337/1992 Sb. Bylo-li by totiž zjištěno, že povinnost platit důchodovou daň neexistovala, pak by sice nemohl žalovaný argumentovat ustanovením § 59 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., neboť plnění, které přijal, nebyla platba daně a nebylo by ani možno dovodit, že stěžovatel platil za dlužníka, a měl by tedy tuto platbu vrátit, na druhé straně je však otázka, zda skutečnost (pokud by byla prokázána), že stěžovatel zaplatil státu bez právního důvodu částku 3 840 300 Kč, nezakládá právní vztah mezi správcem daně a stěžovatelem podle jiného právního předpisu, např. podle občanského zákoníku. Tyto otázky bude možno posoudit teprve poté, co budou zjištěny shora uvedené skutečnosti a z nich vyvozeny právní závěry. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že nepřípustnost vrácení platby, zaplacené stěžovatelem bez výzvy finančních orgánů, v jeho domnění, že platí důchodovou daň jako právní nástupce zaniklého státního podniku, nelze účinně odůvodnit ustanovením § 59 odst. 7 (nyní ustanovením § 59 odst. 6) zákona č. 337/1992 Sb., bez zjištění, zda v době platby existovala daňová povinnost k důchodové dani a kdo byl touto povinností zavázán. Bez těchto zjištění nelze tvrdit, že správce daně přijal platbu daně zaplacenou za dlužníka, kterou nelze vrátit.

Z výše uvedeného tedy nutno odvodit, že námitky obsažené v kasační stížnosti jsou důvodné, neboť napadený rozsudek soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Lze však postupovat i podle § 109 odst. 3 s. ř. s. a konstatovat, že soud měl postupovat podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a zrušit rozhodnutí žalovaného

pro nepřezkoumatelnost. Pokud tak nepostupoval, dopustil se jiné vady řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 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 24. 2. 2005

JUDr. Marie Turková
předsedkyně senátu