



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce společnosti P. P. a. s., zastoupeného Mgr. Markem Nespalou, advokátem v Praze 2, Vyšehradská 21, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2004, čj. 6393/120/2003, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 3. 2005, čj. 31 Ca 165/2004 – 41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný je povinen uhradit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 2150 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 24. 6. 2003, čj. 119452/03/248912/8058, ve spojení s rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 4. 2004, čj. 6393/120/2003 byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 tak, že původně vykázaná daňová povinnost ve výši 15 297 100 Kč byla zvýšena na částku 17 112 900 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Hradci Králové žalobou, kterou se domáhal jeho zrušení. Krajský soud v Hradci Králové svým rozsudkem ze dne

17. 3. 2005, čj. 31 Ca 165/2004 - 41 žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení zrušil.

V odůvodnění tohoto rozsudku krajský soud uvedl, že v projednávané věci se jedná o posouzení postupu daňových orgánů, které v rámci daňové kontroly zahrnuly do daňových příjmů žalobce i příjem z vkladu tichého společníka ve výši 156 600 000 Kč, přesto že žalobce o tomto příjmu (s odkazem na absolutní neplatnost smlouvy o postoupení pohledávky vkladu tichého společníka ze dne 8. 12. 1998) neúčtoval. Po stránce skutkové vzal krajský soud za prokázané, že žalobce dne 8. 12. 1998 uzavřel jako tichý společník smlouvu o tichém společenství, na jejímž základě vložil vklad v hodnotě 68 805 000 Kč do společnosti P. M., a. s., přičemž ještě též den převedl tento tichý vklad na společnost R. A., a. s., a to za částku 156 600 000 Kč. Stejní účastníci uzavřeli pak dne 12. 3. 2000 smlouvu o zpětném prodeji tichého vkladu, kdy byl vklad společnosti R. A., a. s., převeden zpět na žalobce, a to za stejných podmínek, tedy za kupní cenu 156 600 000 Kč. Následně (dne 14. 8. 2002) byly obě tyto smlouvy žalobcem napadeny u Krajského soudu v Hradci Králové žalobou s návrhem na vyslovení jejich neplatnosti. Pokud jde o právní hodnocení shora popsaného skutkového stavu, krajský soud označil za chybný postup daňových orgánů, kterým bylo známo, že žalobce namítal absolutní neplatnost smlouvy ze dne 8. 12. 1998 (a to i cestou soudní žaloby), avšak k této námitce nepřihlédly. Dle názoru krajského soudu je stanovisko správce daně i žalovaného, dle kterého jim nepřisluší posuzovat (ne)platnost smluv a nezbyvá jim než vycházet z aktuálně známého skutkového stavu, v rozporu s ustanovením § 28 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“). Dle tohoto ustanovení si správce daně (s výjimkami případů uvedených v odstavci druhém, o které však v daném případě nejde) může učinit o všech otázkách samostatný úsudek, nedá-li příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení. Posouzení absolutní neplatnosti smlouvy lze nepochybně mezi tyto případy zahrnout, a to tím spíše, že k absolutní neplatnosti musí být přihlíženo *ex officio*. Pokud tedy správce daně námitku neplatnosti předmětné smlouvy nevyřešil jako předmětnou otázku, jde o vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel především uvedl, že v daňovém řízení byla otázka platnosti předmětné smlouvy posuzována a smlouva byla vyhodnocena jako platná. Správce daně i stěžovatel vycházeli ze zjištění, že ze smlouvy bylo fakticky plněno, o tomto plnění bylo účtováno a účetnictví bylo jako správné ověřeno též auditorem. Do doby zahájení daňové kontroly též nebyla platnost smlouvy zpochybňována; žaloba byla podána až v průběhu daňové kontroly. Z tohoto důvodu tedy byla argumentace žalobce vyhodnocena jako účelová. Toto hodnocení je uvedeno na straně 34 zprávy o daňové kontrole, krajský soud se však s touto skutečností v odůvodnění svého rozsudku vůbec nevypořádal.

Stěžovatel dále vyjádřil názor, že daňovým orgánům nepřísluší autoritativně posuzovat (ne)platnost smluv. Předběžnou otázkou ve smyslu § 28 daňového řádu je otázka, která má pro daňové řízení relevanci a o níž je oprávněn autoritativně rozhodnout jiný než daňový orgán. Není-li u tohoto orgánu iniciováno zahájení řízení (ve věci soukromého práva k tomu ovšem správce daně není legitimován), učiní si o této otázce samostatný úsudek. Jakmile dojde k autoritativnímu vyřešení předběžné otázky, postupuje daňový orgán v závislosti na stavu, ve kterém se daňové řízení nachází. Pokud by již řízení bylo ukončeno pravomocným rozhodnutím, které záviselo na vyřešení předběžné otázky, může za splnění podmínek vyplývajících z § 54 odst. 1 písm. c) daňového řádu dojít k obnově řízení. Stěžovatel tedy namítanou neplatnost předmětné smlouvy při svém rozhodování ve shora popsáných intencích zohlednil. Naopak krajský soud se ve svém rozsudku nevyjádřil k důvodnosti závěrů stěžovatele o účelovosti argumentace žalobce, pokud jde o důvody neplatnosti smlouvy. Dle názoru stěžovatele krajský soud pochybil též v tom, že jej pro další průběh řízení zavázal nesprávným právním názorem. Uložil-li mu vyčkat rozhodnutí soudu ve věci určení neplatnosti předmětné smlouvy, je takový postup v rozporu s ustanovením § 75 s. ř. s. dle kterého při přezkoumávání správního rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Žalobce ve svém obsáhlém vyjádření k věci především velmi podrobně popsal okolnosti související s obchodními vztahy mezi žalobcem a společností R. A., a. s. Uvedl, že zejména počínáním správce konkursní podstaty posledně jmenované společnosti a osob s ním spojených byl poškozen, a to za přispění správce daně. Jeho postup v daňovém řízení proto považuje za účelový, vedený snahou zabránit žalobci v satisfakci způsobených škod. Pokud jde o samotný obsah kasační stížnosti, zde žalobce poukázal na rozpornost argumentace stěžovatele, který na straně jedné tvrdí, že není oprávněn učinit si o otázce platnosti smlouvy samostatný úsudek, zároveň se však na straně druhé odvolává na zprávu o daňové kontrole, kde se k této otázce měl správce daně vyjádřit. Toto vyjádření navíc není hodnocením důvodů neplatnosti předmětné smlouvy, neboť správce daně zde pouze bez dalšího konstatoval, že převod vkladu tichého společníka je přípustný. Odkazoval-li se přitom současně na stanovisko Akademie věd ČR k této otázce, nelze též nevidět, že toto stanovisko svědčí v neprospěch právního názoru stěžovatele. Žalobce se dále vyjádřil k otázce absolutní neplatnosti právních úkonů, kde zejména zdůraznil, že v těchto případech jsou úkony neplatné od samého počátku, a to bez ohledu na vůli těch, kdo je učinili. Absolutní neplatnosti se nemusí též nikdo dovolávat, neboť existuje objektivně. Žalobce se soudního vyslovení neplatnosti dovolával až poté, co se věc nepodařilo vyřešit konsensuálně se společností R. A., a. s.; před podáním žaloby navíc neměl dispozici (protiprávně zadržované) účetnictví. Nelze tedy hovořit o jakékoliv účelovosti tohoto postupu. Vzhledem k tomu, že absolutní neplatnost právního úkonu může být pouze deklarována, mohl tak, v souladu s ustanovením § 28 daňového řádu, učinit i stěžovatel. V této souvislosti žalobce upozornil, že má-li stěžovatel za to, že po něm nelze spravedlivě požadovat, aby

vyčkal výsledku soudního řízení o neplatnosti předmětné smlouvy, pak s tímto postojem nutně musí být spojena jeho povinnost vyřešit otázku namítané neplatnosti smlouvy vlastním úsudkem. Odůvodňuje-li stěžovatel svůj postup též tím, že v případě, kdy by soudem byla pravomocně vyslovena neplatnost smlouvy, lze již ukončené daňové řízení revokovat cestou mimořádných opravných prostředků lze, dle názoru žalobce, postupovat i způsobem zcela opačným, tedy uznat neplatnost smlouvy a cestou mimořádných opravných prostředků řešit případ, kdy by soud platnost smlouvy uznal. Pokud jde konečně o výhrady stěžovatele k závaznému právnímu názoru krajského soudu, který má být v rozporu s ustanovením § 75 s. ř. s., ten žalobce označil za nesrozumitelný.

Žalobce ve svém vyjádření namítl též procesní nedostatek podané kasační stížnosti. Uvedl, že jakkoli byl k zastupování stěžovatele zmocněn Mgr. M., coby osoba splňující podmínky obligatorního právního zastoupení, fakticky byla kasační stížnost podepsána Ing. V., která nepochybně podmínku vysokoškolského právního vzdělání ve smyslu § 105 s. ř. s. nesplňuje. Kasační stížnost tedy není podepsána v souladu s ustanovením § 37 odst. 3 s. ř. s. a měla by být proto Nejvyšším správním soudem odmítnuta. Pokud by nicméně Nejvyšší správní soud přistoupil k meritornímu projednání kasační stížnosti, navrhl žalobce *ad eventum* její zamítnutí.

V podání doručeném Nejvyššímu správnímu soudu dne 24. 10. 2007 žalobce nad rámec výše již zmiňovaných výhrad k obsahu kasační stížnosti i postupu daňových orgánů ve správním řízení dále uvedl, že zohledněna by měla být též otázka možné prekluze práva daň doměřit. S odkazem na blíže specifikovaný judikát, kde Nejvyšší správní soud podal výklad ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu, by prekluze měla dopadat minimálně na částku doměřenou v rámci odvolacího řízení a mělo by k ní být přihlášeno *ex officio*. I z tohoto důvodu by tedy měla být kasační stížnost odmítnuta bez věcného projednání.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Vzhledem k tomu, že je povinností soudu zjišťovat kdykoli v průběhu řízení, zda jsou splněny všechny jeho podmínky, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve argumentací žalobce, kterou namítal absenci podpisu kasační stížnosti osobou způsobilou za stěžovatele jednat. Právní názor žalobce vychází z předpokladu, že z dikce ustanovení § 37 odst. 3, věty první s. ř. s. a § 105 odst. 2, věty za středníkem s. ř. s. vyplývá, že obligatorní náležitostí podané kasační stížnosti je její podepsání osobou s vysokoškolským právnickým vzděláním (vyžadovaným dle zvláštních zákonů pro výkon advokacie), která je stěžovatele oprávněna zastupovat. Tento názor není správný. Žalobce totiž nesprávně ztotožňuje osobu oprávněnou jménem

stěžovatele návrh na zahájení řízení (kasační stížnost) podat a toto podání svým podpisem stvrdit (§ 37 odst. 3, věta první s. ř. s.) s osobou, která v takto zahájeném řízení účastníka zastupuje či za něj jedná (§ 105 odst. 2, věta za středníkem s. ř. s.). V případě posledně zmiňovaném se jedná o pracovníka či člena stěžovatele, který pouze vyhotovuje kasační stížnost a zajišťuje právně kvalifikovaný styk stěžovatele s kasačním soudem; jedná přitom toliko v intencích pověření a pokynů osoby prvně zmiňované (statutárního zástupce stěžovatele či jím pověřeného pracovníka či člena), který jeho úkony navenek aprobuje. Není zde proto důvod, pro který by měla kasační stížnost či jiná podání soudu podepisovat právě osoba uvedená v ustanovení v § 105 odst. 2, větě za středníkem s. ř. s. Z dikce tohoto ustanovení přitom nelze z ničeho dovodit, že by snad shora popsané subordinační vztahy uvnitř zaměstnanecké struktury stěžovatele jakkoli narušovalo. Z těchto důvodů proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že procesní výhrada žalobce není důvodná a kasační stížnost připustil k meritornímu projednání.

Ve věci samé považuje stěžovatel za nesprávný názor krajského soudu dle kterého je otázku platnosti smlouvy (je-li pro výsledek daňového řízení relevantní), nutno považovat za předběžnou otázku ve smyslu § 28 daňového řádu a správce daně se jí tedy v rámci právního hodnocení musí věcně zabývat. Tato otázka byla již v minulosti opakovaně obecnými soudy i Ústavním soudem judikována, a to zcela jednoznačně ve prospěch právního názoru krajského soudu. Zde sluší poukázat zejména na rozsudek č. 1185/2007 Sb. NSS, kde Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„je-li jako námitka (...) uplatněna soudem dosud neřešená sporná soukromoprávní otázka (zde: existence obchodní smlouvy a pohledávky z ní), musí ji správce daně vyřešit jako otázku předběžnou postupem podle § 28 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; neobstojí názor, že k jejímu řešení nemá pravomoc. Úsudek o sporné otázce který si učiní správce daně, nemá judikátní účinky; rozhodne-li později orgán, který k tomu pravomoc má, o otázce judikátním způsobem, může to založit důvod k obnově řízení“*. Ke zcela shodným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. též ve věcech publikovaných pod č. 979/2006 Sb. NSS a č. 1114/2007 Sb. NSS, na které lze v podrobnostech taktéž plně odkázat. Vzhledem k tomu, že tento právní názor je zcela v souladu i s judikaturou Ústavního soudu (srov. např. Nález ze dne 16. 9. 1998, sp. zn. II. ÚS 91/98, in Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu Svazek č. 12, Nález č. 101, s. 57, neshledává Nejvyšší správní soud ani v nyní projednávané věci důvod k judikatornímu odklonu ve smyslu změny právního názoru výše vysloveného. Z těchto důvodů lze tedy uzavřít, že je-li v daňovém řízení zpochybněna platnost smlouvy, jejíž existence je pro výsledek daňového řízení relevantní, je povinností správce daně přistoupit k této otázce jako k otázce předběžné, ve smyslu § 28 daňového řádu.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda závěr krajského soudu, dle kterého se daňové orgány otázkou platnosti smlouvy ze dne 8. 12. 1998 věcně nezabývaly, odpovídá skutečnosti. Zde vycházel především z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele, kde je na straně 8 konstatováno že o předmětném prodeji

tichého vkladu bylo účtováno a toto účetnictví bylo bez výhrad ověřeno auditorem. Dále zde stěžovatel uvedl, že žalobce i společnost R. A., a. s., tuto smlouvu minimálně ke dni 12. 3. 2000 (kdy uzavírali smlouvu o zpětném prodeji) považovali za platnou; zpochybněna byla žalobcem až v rámci daňové kontroly. Tato konstatování nicméně nevyústila v jakékoli právní hodnocení věci; stěžovatel se nevypořádal ani s argumenty žalobce týkajícími se důvodu tvrzené neplatnosti. V odůvodnění rozhodnutí je naopak výslovně uvedeno, že *„Správce daně není oprávněn posuzovat platnost subjektem o svobodné vůli uzavřených obchodních smluv (...) neměl jinou možnost, než respektovat smluvní vztahy odvolatele, který v souladu se smlouvami účtoval a následně postupoval“*. Stěžovatel v odůvodnění taktéž konstatoval, že v průběhu daňového řízení nebylo předloženo pravomocné rozhodnutí ve věci platnosti této smlouvy. V podstatě stejným způsobem je o této sporné otázce pojednáno i ve zprávě o daňové kontrole ze dne 6. 6. 2003, čj. 38933/01/248932/1205. I zde se správce daně v podstatě soustředil pouze na sdělení okolností, za nichž byla předmětná smlouva uzavírána a na konstatování právního názoru žalobce k otázce její platnosti, včetně listinných podkladů, které v souvislosti s tím předložil. Správce daně taktéž zmiňuje žádost žalobce, aby zpráva o daňové kontrole byla uzavřena až po pravomocném soudním rozhodnutí o této otázce. Pokud jde o vlastní hodnocení věci, správce daně na straně 32 zprávy uvedl, že *„není oprávněn posuzovat právní účinnost výše uzavřených smluv a daňový subjekt v průběhu kontroly nepředložil důkaz o tom, že o neplatnosti těchto smluv rozhodl soud“*; na straně 34 pak konstatoval, že *„pouze označení smlouvy jako ‚Smlouva o postoupení pohledávky z tichého vkladu‘ je zřejmě chybné. Dále učinil závěr, že prodej tichého vkladu, tj. změna v osobě tichého společníka, je přípustný a tento závěr není v rozporu se stanoviskem akademie věd ČR ze dne 6. 1. 2003, které předložil daňový subjekt“*. Žádné další právní hodnocení věci, pokud jde o otázku platnosti předmětné smlouvy, není ve zprávě o daňové kontrole uvedeno. Lze tedy uzavřít, že krajský soud vyhodnotil věc zcela správně i po stránce skutkové, neboť Nejvyšší správní soud se shoduje s jeho názorem, že správce daně i stěžovatel se otázkou namítané neplatnosti smlouvy ze dne 8. 12. 1998 věcně nezabývali.

Za zcela nedůvodnou považuje konečně Nejvyšší správní soud námitku stěžovatele rozporující postup krajského soudu s podmínkami přezkumu vyplývajícími z ustanovení § 75 s. ř. s. Shoduje se přitom s názorem žalobce, že argumentace stěžovatele není zcela srozumitelná. Krajský soud nezavázal stěžovatele vyčkat výsledku soudního řízení o určení neplatnosti smlouvy; odkaz na porušení § 75 s. ř. s. je pak zcela nepřipustný, neboť toto ustanovení se týká výlučně rozsahu soudního přezkumu správního rozhodnutí, nikoli práva soudu zavázat správní orgán v dalším postupu svým právním názorem.

Pokud jde o žalobcem namítanou prekluzi práva dodatečně daň doměřit, Nejvyšší správní soud se shoduje s jeho názorem, že k případné existenci této překážky musí být přihlíženo *ex officio*, a to nejen v rámci daňového řízení, za

daného stavu věci však bude nejprve na žalovaném, aby se s touto argumentací vypořádal.

Ze všech shora uvedených důvodů lze tedy konstatovat, že kasační stížnost není důvodná; Nejvyšší správní soud ji proto rozsudkem zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť byl ve věci procesně neúspěšný. Pokud jde o procesně úspěšného žalobce, tomu bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení v celkové výši 2150 Kč. Tato částka je představována odměnou právního zástupce žalobce za dva úkony právní služby (převzetí právního zastoupení a podání vyjádření ke kasační stížnosti) po 1000 Kč spolu se dvěma režijními paušály jeho hotových výdajů po 75 Kč, vše v souladu s ustanovením § 11 písm. a), d) a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném do 31. 8. 2006.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. října 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu