



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdu v právní věci žalobce: **Kooperativa ČR, a. s.**, se sídlem v Dobrušce, Na Poříčí 859, proti žalovanému: **Finanční úřad v Dobrušce**, se sídlem v Dobrušce, Šubertovo nám. 53, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2009, č. j. 31 Ca 114/2007 -75,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2009, č. j. 31 Ca 114/2007 - 75 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí o reklamaci ze dne 16. 11. 2007, č. j. 34051/07/254974/2298.

Nejvyšší správní soud rozhoduje o kasační stížnosti stěžovatele již opakovaně poté, kdy rozsudkem ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 99/2008 - 59 byl rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 5. 2008, č. j. 31 Ca 114/2007 - 28, kterým bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Předmětem řízení před krajským soudem byla žaloba proti rozhodnutí, kterým stěžovatel přiznal žalobci úrok z přeplatku.

Žalobce považuje za nesporné, že vydaný platební výměr č. j. 2360/00/254973/1939 ze dne 15. 1. 2000 je výměrem nezákonným a všechny na tento výměr navazující kroky jsou nezákonné, zaviněné stěžovatelem. Nárok na příslušný úrok z prodlení je tedy nárokem legitimním. Žalobce má za to, že přeplatek byl zapříčiněn postupem správce daně, náleží mu proto, úrok z prodlení ve výši 140% diskontní sazby ČNB (dle ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní), správce daně naopak ve svém rozhodnutí, kterým byl úrok přiznán, vycházel z ust. § 64 odst. 4 zákona o správě daní; tímto ustanovením rovněž správce daně odůvodnil rozhodnutí o vrácení samotného přeplatku. Tvrdí, že vznik přeplatku, z něhož je odvozován úrok, který vznikl na exekučních nákladech, nezavinil (ke změně platebního výměru došlo až na základě obnoveného řízení povoleného k návrhu žalobce); v souladu s ust. § 64 odst. 4 cit. zákona začala tedy běžet 30-ti denní lhůta pro vrácení přeplatku od doručení žádosti o vrácení přeplatku, přitom se nejedná o přeplatek zaviněný a zvýšená úroková sazba se neuplatní. Domnívá se, že postupoval správně, když v rozhodnutí ze dne 24. 9. 2007, č. j. 30741/07/254974/2298, přiznal žalobci úrok z přeplatku ve výši vypočtené za dobu od uplynutí oné lhůty do dne jeho vyplacení.

Krajský soud rozsudkem ze dne 23. 5. 2008, č. j. 31 Ca 114/2007 – 28, rozhodnutí žalovaného zrušil, v odůvodnění odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 7 Afs 140/2005 - 55, přitom zde dospěl k závěru, že nemá pochyb o tom, že vznik přeplatku na základě řízení o mimořádném opravném prostředku zapříčinil správce daně. Konstatoval současně, že bez ohledu na to, zda se jednalo o absolutní či relativní neplatnost dotčené smlouvy, která byla důvodem pro povolení obnovy řízení (když tuto nemohl posoudit, neboť nebyla ve spise), „*daňovému subjektu vzniká vždy hmotněprávní nárok na úrok z přeplatku na dani ve smyslu ust. § 64 odst. 6 za předpokladu, že správce daně či žalovaný zruší vykonatelné rozhodnutí o vyměření daňové povinnosti, přičemž před jeho vydáním již byla splatná částka vyměřené daně do státního rozpočtu uhrazena. Toto stanovisko nemůže vyvrátit ani skutečnost, že původně vyměřená daňová povinnost byla změněna až na základě obnovy řízení. To platí vždy, když daň byla stanovena v nesprávné výši chybným postupem žalovaného.*“

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost, ve které nesouhlasí se závěrem krajského soudu, dospěl-li tento k názoru, že není pochyb o tom, že vznik přeplatku na základě řízení o mimořádném opravném prostředku, z něhož vzešel žalobci nárok na úrok z přeplatku, zapříčinil správce daně. Tento právní názor a argumentaci v odůvodnění krajský soud opřel výhradně o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 7 Afs 140/2005 - 55, ve kterém je uvedeno, že zákonnou podmínkou pro vznik nároku na úrok z přeplatku, je zavinění vzniku přeplatku správcem daně, přitom zavinění v kontextu § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („zákon o správě daní“), je třeba vyložit jako pochybení správce daně. Krajský soud doslova převzal argumentaci, aniž by posuzoval konkrétní případ se všemi jeho odlišnostmi, zejména nebral v potaz skutečnost, že v projednávané věci byla původně vyměřená daňová povinnost změněna na základě obnovy řízení dle § 54 zákona o správě daní. Novou skutečností, pro kterou bylo nové řízení vedeno, byl přitom rozsudek 38 Cm

72/2001 - 108 ze dne 21. 11. 2001, který nabyl právní moci dne 22. 1. 2003; tímto bylo konstatováno, že smlouva o zajištění závazku převodem práva ze dne 9. 2. 1998 je neplatná. Tato skutečnost při vydání platebního výměru č. j. 2360/00/254973/1939 prokazatelně neexistovala, stěžovatel ji proto nemohl zohlednit při vyměřovacím řízení. Krajský soud však každý případ, kdy dojde ke změně (zrušení) daňové povinnosti, považuje, na základě argumentace, za vznik zaviněného přeplatku. Takovýto zobecněný pohled na vznik přeplatku nemá dle názoru stěžovatele oporu ani v právní úpravě ani v judikatuře, neboť pro správné posouzení vzniku nároku na úrok z přeplatku je rozhodné, na základě jaké právní skutečnosti přeplatek vznikl. V řízení před krajským soudem nebyla dle stěžovatele dostatečně řešena otázka, zda vznik přeplatku evidovaný na osobním daňové účtu zavinil správce daně. Dle stěžovatele každý jednotlivý případ je třeba posoudit na základě předložených důkazů a jasně odlišit důvody vedoucí ke zrušení rozhodnutí správního orgánu.

Stěžovatel rovněž namítl vady řízení před krajským soudem, když tento, aniž by byl schopen posoudit, zda rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 11. 2002, č. j. 38 Cm 72/2001 byla konstatována absolutní nebo relativní neplatnost smlouvy o zajištění závazku převodem práva, která se stala jedním z důkazů pro vyměření daně (neboť jak soud sám uvedl, nebyl tento rozsudek ve spise), přesto vyslovil obecný právní názor na vznik hmotněprávního nároku žalobce.

Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 99/2008 - 59 zrušil rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost.

V odůvodnění svého rozsudku konstatoval, že nelze za zákonu vyhovující považovat takové odůvodnění rozsudku, v němž krajský soud, aniž by se vyjádřil ke skutkovým a právním otázkám, odůvodnil své rozhodnutí z valné části toliko pasážemi převzatými bez dalšího komentáře z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právě odlišné věci, aniž by zároveň vyložil, jaký význam mají tyto převzaté závěry pro jeho rozhodnutí ve věci (viz rozsudek NSS č. j. 5 As 29/2007 - 64 ze dne 17. 1. 2008; www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud rovněž odkázal na své rozhodnutí ze dne 17. 7. 2007, č. j. 2 Afs 51/2006 - 58, v němž se uvádí:

„Institut obnovy řízení slouží k zajištění práva na soudní a jinou ochranu v situaci, kdy bylo již o věci dříve rozhodováno, avšak na základě nesprávně či nedostatečně zjištěného skutkového stavu, popřípadě pokud proces trpěl některými podstatnými vadami. Tím se také obnova řízení liší od jiných mimořádných opravných prostředků sloužících k nápravě a odstranění vad pravomocných rozhodnutí, neboť zde orgán, který původně byl ve věci činný, neměl objektivně v době svého rozhodování k dispozici všechny existující skutečnosti či důkazy o nich, případně vycházel z nezákonných důkazů nebo jiného posouzení předběžné otázky, apod. a nelze jej subjektivně vinit z nezákonnosti.“

V odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyšší správní soud dále uvedl: „Pro učinění závěru o zavinění, resp. míře zavinění správce daně za vzniklý přeplatek, je nutno vždy odpovědět na otázku, do jaké míry je správce daně zodpovědný za úplnost součinnosti daňového

subjektu a do jaké míry a zda může na správce daně přejít důkazní břemeno. Základní konstrukce správy daní vychází z toho, že daň je vesměs stanovena podle tvrzení daňového subjektu. Důkazní břemeno o svých tvrzeních přitom má daňový subjekt (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní). Vycházeli-li bychom z předpokladu, že tam, kde daňový subjekt neprokáže svoji daňovou povinnost, je věcí správce daně obstarat veškeré důkazy, by se dalo hovořit o objektivní odpovědnosti správce daně za bezvadné a řádné stanovení daně. Tato bezvýhradná zásada materiální pravdy v řízení daňovém, na rozdíl od řízení vedeného dle správního řádu, však neplatí. Správce daně je povinen v souladu s ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní prokazovat zde taxativně uvedené skutečnosti. Nelze proto bez dalšího v daňové řízení dovodit, že tam, kde je daňový subjekt v důkazní nouzi a neunese důkazní břemeno, které jej stíhá a neunes tak odpovědnost za výsledek řízení, přechází důkazní břemeno na správce daně. Na druhou stranu však nelze pomíjet povinnost správce daně respektovat jednu ze základních zásad daňového řízení obsaženou v ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní, tzn. při stanovení daně přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, tzn. brát při rozhodování v potaz všechny skutečnosti, a to i ty, které daňový subjekt netvrdí, jsou-li mu ze spisu nebo z jeho správní činnosti známy (viz rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, www.nssoud.cz).

(...)

Otázkou, zda správci daně v případě řízení dle § 54 zákona o správě daní svědčilo a vůbec svědčit mohlo důkazní břemeno, se krajský soud nezabýval; stejně tak zcela pominul i skutečnost, že to byl sám žalobce, kdo navrhl postup dle § 54, tedy presumoval existenci skutečností, které bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně nemohly být uplatněny dříve, v řízení tak nebyl uplatněn postup dle § 55b cit. zákona – přezkoumání rozhodnutí pro rozpor s právními předpisy nebo pro podstatné vady řízení.

(...)

Krajský soud pochybil, konstatoval-li, že o zavinění přeplatku jde, kdykoli je rozhodnutí o vyměření daně následným postupem správce daně zrušeno nebo změněno, aniž by závěr, k němuž dospěl, náležitě zdůvodnil.“

Nejvyšší správní soud tedy vytkl napadenému rozsudku krajského soudu, že z jeho odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, resp. skutkové okolnosti případu ani neposuzoval a svoji argumentaci, aniž by respektoval zásadu principium identitatis, založil zcela nepřiléhavě na věci skutkově odlišné, vycházel-li z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 7 Afs 140/2005 - 55.

Krajský soud znovu ve věci rozhodl, přitom setrval na svém právním názoru, o který opřel své předchozí rozhodnutí, když jej dále podpořil hodnocením skutečností vyplývajících z rozsudku KS v Hradci Králové ze dne 21. 11. 2002, č. j. 38 Cm 72/2001 - 108, který neměl v předchozím řízení k dispozici, in concreto vycházel při hodnocení věci z faktu, že byla vyslovena neplatnost smlouvy o zajištění závazku převodem práva, která byla jedním z důkazů pro vyměření daně z převodu nemovitostí, a to pro neurčitost.

Stěžovatel podal proti rozsudku krajského soudu opět kasační stížnost.

Podle ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Byl-li předchozí rozsudek krajského soudu Nejvyšším správním soudem zrušen pro nepřezkoumatelnost a v novém rozsudku krajský soud neodstranil vytýkaná pochybení, nelze vyjít z toho, že se v dané věci jedná o případ, kdy je kasační stížnost ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřipustná. S odkazem na nepřipustnost však není možno kasační stížnost odmítnout ani tehdy, pokud rozhodnutí krajského soudu Nejvyšší správní soud zrušil pro vady řízení před soudem (např. proběhlo řízení bez jednání, ačkoli účastníci na ústním jednání trvali) nebo z důvodu nepřezkoumatelnosti (viz též např. rozsudek NSS ze dne 3. 9. 2009, č. j. 6 Ads 56/2008 - 82 nebo rozsudek ze dne 10. 6. 2008, č. j. 2 Afs 26/2008 - 119, přístupno na www.nssoud.cz). Kasační stížnost je proto přípustná.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud se neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, vycházel při rozhodování z nesprávných premis a zatížil tak své rozhodnutí vadami řízení, které mají za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé; uplatňuje důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel uvádí, že krajský soud se v odůvodnění rozsudku omezil pouze na konstatování, že znovu posoudil skutkové okolnosti případu. Dle stěžovatele je však krajský soud povinen v rámci své plné jurisdikce zjistit rozhodné skutečnosti, přitom zjistit skutkový stav může pouze na základě provedených důkazů; za dané situace krajský soud žádné dokazování neprovedl. Stěžovatel odkazuje na rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 3 Azs 103/2005 - 76, v němž se uvádí, že podle § 51 s. ř. s. soud může rozhodnout bez jednání za splnění podmínky souhlasu účastníků řízení s takovým postupem. Nelze však tak postupovat, dle uvedeného rozsudku, tehdy, pokud nastoupí skutečnost, za níž je soud povinen jednání nařídit – tou je situace, kdy soud provádí dokazování; v takovém případě podle ust. § 77 odst. 1 s. ř. s. je povinen jednání nařídit. Krajský soud nepřipustně opřel své rozhodnutí pouze o znovuposouzení okolností případu s odkazem na odůvodnění rozsudku sp. zn. 38 Cm 72/2001 - 108 ze dne 21. 11. 2002, aniž řádně zjistil, zda důkazy předložené v tomto soudním sporu se bezezbytku vztahují i na zde souzenou věc, a to i s ohledem na to, že stěžovatel nebyl účastníkem sporu vedeném pod touto spisovou značkou a nebyly mu tedy známy okolnosti, které vedly soud k vyslovení závěru, že smlouva o zajištění závazku převodem práva ze dne 9. 2. 1998 je neplatná.

Stěžovatel tvrdí, že z napadeného rozsudku, stejně tak jako z dříve zrušeného rozsudku krajského soudu, opět nevyplývá vztah mezi skutkovým zjištěním a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Krajský soud dle názoru stěžovatele najisto nepostavil, že vznik přeplatku, z něhož byl žalobci přiznán úrok, zapříčinil stěžovatel; skutková podstata, ze které krajský soud vycházel, přitom nemá oporu ve spise a je s ním v rozporu. Krajský soud stěžovateli vytýká, že při vyměření daňové povinnosti nezohlednil námitku neplatnosti smlouvy. Tento právní názor vyslovil krajský soud i přesto, že mu ze spisu bylo známo, že vyměřovací řízení bylo ukončeno pravomocným platebním výměrem ze dne 25. 1. 2000, proti kterému nebyl uplatněn řádný

opravný prostředek; platební výměr nabyt právní moci 4. 3. 2000, v průběhu vyměřovacího řízení nebyla ze strany daňového subjektu uplatněna jakákoliv námitka stran neplatnosti smlouvy. Ani sám žalobce tuto námitku nevznesl v odvolání proti výzvě k úhradě daňového nedoplatku (tato byla napadena odvoláním a poté přezkoumána Krajským soudem v Hradci Králové, který žalobu rozsudkem ze dne 20. 12. 2000, č. j. 30 Ca 190/2000 - 20 zamítl, jelikož neshledal postup správce daně vůči ručiteli nezákonným).

Stěžovatel je názoru, že pravomocně skončené vyměřovací řízení, kterému svědčí presumpce správnosti, již nelze v nyní posuzované věci zpochybnit. Daňový subjekt si nadto sám svojí nečinností odňal možnost participovat na vyměření daně. Teprve téměř po roce od nabytí právní moci platebního výměru č. j. 2360/00254973/1939, který byl daňovému subjektu řádně doručen 1. 2. 2000 a který nebyl napaden odvoláním ani správní žalobou, byla Krajskému soudu v Hradci Králové až dne 28. 2. 2001 doručena žaloba na určení neplatnosti předmětné smlouvy o zajištění závazku převodem práva. Pokud tedy krajský soud nyní opřel napadené rozhodnutí o závěry učiněné ve sporu ohledně platnosti smlouvy, vedeném pod sp. zn. 38 Cm 72/2001, bylo dle stěžovatele na místě provést dokazování, tzn. zjistit, kdy byla vůči stěžovateli uplatněna námitka neplatnosti této smlouvy a teprve poté dovést, zda se s ní stěžovatel vypořádal, či nikoli. Stěžovatel poukazuje na to, že předložený správní spis, který měl krajský soud k dispozici, obsahuje osm rozhodnutí správce daně, ve kterých je podrobně popsán postup správce daně od vyměření daňové povinnosti přes obnovu řízení až po rozhodnutí o reklamaci. Stěžovatel je přesvědčen o tom, že ve spise vedeném pod sp. zn. 38 Cm 72/2001 jsou důkazy svědčící pro to, že námitka neplatnosti smlouvy byla vůči stěžovateli uplatněna až poté, co byla daň vyměřena. Nelze tedy po stěžovateli spravedlivě požadovat, aby se s námitkou neplatnosti smlouvy o zajištění závazku převodem práva uplatněné v lednu 2001 vypořádal již při vyměřovacím řízení, které bylo ukončeno dnem nabytí právní moci platebního výměru, tj. 4. 3. 2000. Krajský soud konstatuje, že stěžovatel pochybil, ponechal-li v odůvodnění napadeného rozhodnutí o reklamaci č. j. 34051/07/254974/2298 ze dne 16. 11. 2007 bez povšimnutí vznesenou námitku neplatnosti smlouvy, aniž by ovšem specifikoval, kdy tato námitka byla vznesena.

Stěžovatel stran samotné povahy přeplatku, který vznikl v důsledku obnoveného řízení, odkazuje na rozsudek NSS ze dne 17. 7. 2007, č. j. 2 Afs 51/2006 - 56, který poukazuje na odlišnosti obnovy řízení od jiných mimořádných opravných prostředků a v němž se mimo jiné uvádí: „...orgán, který byl původně ve věci činný a neměl objektivně v době svého rozhodování k dispozici všechny existující skutečnosti či důkazy o nich, případně vycházel z nezákonných důkazů nebo jiného posouzení, apod. nelze subjektivně vinit z nezákonnosti.“

Stěžovatel má rovněž za to, že správce daně není příslušný k posuzování platnosti či neplatnosti uzavřených smluv. Správce daně si může učinit pouze úsudek o tzv. předběžné otázce – o této však v průběhu vyměřovacího řízení neměl žádné pochyby, vycházel z toho, že až do 28. 2. 2001, tj. ještě rok po nabytí právní moci platebního výměru byla smlouva považována smluvními stranami i všemi dalšími osobami za platnou, některé úkony, které na jejím základě provedl jiný akcionář, nebyly nikým rozporovány dodnes (např. změna obchodní firmy žalobce na Kooperativa ČR, a. s., volba nových

orgánů společnosti). Námitku neplatnosti uplatnili jak daňový subjekt Elman a. s., tak žalobce až v okamžiku zahájení exekučního řízení. Stěžovatel rovněž vycházel z faktu, že ani platební výměr, ale ani výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem (tj. žalobcem) ze dne 7. 3. 2000 nebyla soudem zrušena pro nezákonnost.

Stěžovatel trvá na tom, že postupoval v řízení zcela v souladu se zákonem, a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

Žalobce v písemném vyjádření zrekapituloval průběh vyměřovacího řízení, konstatoval nesprávnost postupu správce daně, dospěl-li tento k závěru, že nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí. Rozsudek krajského soudu považuje za správný a odůvodněný, navrhuje proto kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V projednávané věci je předmětem sporu otázka, zda vznik přeplatku evidovaného na osobním daňovém účtu žalobce, resp. původního dlužníka, zapříčinil správce daně; zodpovězení této otázky je podmínkou sine qua non pro učinění závěru o tom, zda ve věci přiznání úroku bylo na místě aplikovat ust. § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“). Ve věci není sporné vrácení přeplatku na dani, resp. na příslušenství (exekučních nákladech), tyto částky byly správcem daně vráceny; sporným je toliko to, za jakou dobu a v jaké výši, resp., zda správce daně měl přiznat žalobci rovněž úrok z titulu vzniku zaviněného přeplatku.

Ze spisového materiálu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti:

Dne 25. 1. 2000 byla společnosti ELMAN a. s. vyměřena platebním výměrem daň z převodu nemovitostí ve výši 5 966 120 Kč z důvodu nedodržení podmínek pro osvobození od daně. Proti tomuto rozhodnutí nebylo podáno odvolání ani správní žaloba. Dne 7. 3. 2000 byla vydána výzva žalobci, jakožto ručiteli, k zaplacení daňového nedoplatku vzniklého na základě výše uvedeného platebního výměru. Proti výzvě podal ručitel odvolání (v něm neuplatnil námitku neplatnosti smlouvy), které bylo zamítnuto, žaloba podaná proti zamítavému rozhodnutí byla Krajským soudem v Hradci Králové rozsudkem č. j. 30 Ca 190/2000 - 20 zamítnuta. Protože ručitel dobrovolně nedoplatek neuhradil, byla zahájena daňová exekuce, bylo vymoženo celkem 1 400 373,60 Kč, celkové exekuční náklady činily 361 778,20 Kč.

Rozhodnutím správce daně ze dne 29. 4. 2003, č. j. 16889/03/254970/1939 byla na základě žádosti žalobce ze dne 24. 2. 2003 povolena obnova řízení, a to z důvodu uvedeného v § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní; žádost byla odůvodněna existencí nových skutečností, které nemohly být uplatněny v řízení již dříve a mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí ze dne 25. 1. 2000 – jako důkaz byl uveden rozsudek KS v Hradci Králové č. j. 38 Cm 72/2001 - 108 ze dne 21. 11. 2002, který nabyt právní moci dne 22. 1. 2003; tímto rozsudkem bylo rozhodnuto o tom, že smlouva uzavřená mezi společnostmi ELMAN a. s. Dobruška a ELMAN-Terno a. s. Dobruška o zajištění závazku převodem práva ze dne 9. 2. 1998 je neplatná.

Na základě obnoveného řízení byl vydán dne 23. 2. 2004 platební výměr č. j. 7089/04254970/1939, kterým byla vyměřena daň ve výši 0; tímto rozhodnutím bylo současně zrušeno rozhodnutí ze dne 25. 1. 2000.

V průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že žalobci vznikl přeplatek na příslušenství na dani – exekučních nákladech v částce 338 473,20 Kč. Dne 27. 12. 2006 byla správci daně doručena žádost o vrácení přeplatku, tento byl vrácen dne 12. 9. 2007, tj. po zákonem stanovené lhůtě o 229 dní, za tuto dobu byl přiznán žalobci úrok. Proti rozhodnutí o vrácení přeplatku se žalobce neodvolal.

Z uvedeného rozhodnutí o vrácení přeplatku vychází úrok z přeplatku, o jehož charakter je veden nyní spor.

Nejvyšší správní soud předchozí rozsudek krajského soudu zrušil z důvodu absence odůvodnění právních závěrů, k nimž krajský soud dospěl.

Krajský soud v novém rozhodnutí uvádí, že vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, znovu posoudil skutkové okolnosti případu a dospěl k závěru, že i navzdory odlišnosti institutu obnovy řízení, lze v tomto konkrétním případě dovodit, že vznik přeplatku zapříčinil správce daně. Takový závěr, dle názoru Nejvyššího správního soudu však zcela postrádá oporu ve spisovém materiálu. Krajský soud konstatuje, že z rozsudku č. j. 38 Cm 72/2001 - 108, jehož kopii si pořídil, nesporně vyplývá, že ještě před vydáním tohoto rozsudku byla ze strany účastníka daňového řízení vznesena námitka neplatnosti zmíněné smlouvy; tuto otázku, resp. její řešení ve vztahu ke stanovení daňové povinnosti však ponechal žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí bez povšimnutí.

Dospěl-li krajský soud k závěru, že lze najisto postavit, že žalovaný byl o pochybnostech týkajících se platnosti smlouvy v průběhu daňového řízení informován, přitom z ničeho nelze dovodit, že tuto námitku při vyměření daňové povinnosti zvažoval, je takový závěr zjevně nesprávný a je v přímém rozporu se spisem.

Krajský soud v novém řízení zajistil jakožto důkazní materiál pro své závěry rozsudek civilního soudu ze dne 21. 11. 2002, č. j. 38 Cm 72/2001 - 108, v jehož výroku se uvádí, že smlouva uzavřená mezi ELMAN a. s. Dobruška a ELMAN-Terno a. s. o zajištění závazku převodem práva ze dne 9. 2. 1998 je neplatná. Skutečnost, že byla vyslovena neplatnost předmětné smlouvy, však žalovaný nikterak nezpochybňoval, jak je naopak zřejmé ze správního spisu, tuto skutečnost správce daně respektoval, když bylo na základě této skutečnosti povoleno řízení o mimořádném opravném prostředku dle § 54 zákona o správě daní.

Z odůvodnění předmětného rozsudku civilního soudu však vyplývají rovněž skutečnosti, které krajský soud zcela pomíjí při svém hodnocení otázky, zda správce daně již v řízení vyměřovacím pochybil, tzn. zapříčinil následný vznik přeplatku. Na str. 3 cit. rozsudku se zcela jednoznačně uvádí: „Z dopisu žalovaného č. 1 Finančnímu úřadu v Dobrušce ze dne 3. 5. 2001 soud zjistil, že žalovaný č. 1 finančnímu úřadu sdělil, že smlouvu o

zajištění závazku převodem práva ze dne 9. 2. 1998 považuje za neplatnou pro její nesrozumitelnost a neurčitost.“ Na téže straně se dále uvádí: „Z dalšího dopisu žalovaného č.1 Finančnímu úřadu v Dobrušce ze dne 23.1.2001 soud zjistil, že žalovaný č. 1 předložil podnět k zahájení řízení o přezkoumání rozhodnutí správce daně a v tomto dopise se opětovně dovolával neplatnosti smlouvy o zajištění závazku převodem práva ze dne 9. 2. 1998.“

Z uvedeného je tedy zcela zřejmé, že žalovaný nemohl již při vyměření daňové povinnosti jakkoli zvažovat a řešit vznesenou námitku neplatnosti předmětné smlouvy, jak uvádí krajský soud, když tato byla vznesena až po pravomocném ukončení vyměřovacího řízení, nadto tak neučinil daňový subjekt ani kdykoli později, ač tak učinit mohl. Proti platebnímu výměru nebyl uplatněn řádný opravný prostředek, v němž by byla tato námitka vznesena, ostatně ani sám žalobce, jakožto ručitel, takovou námitku neuplatnil později v odvolání proti výzvě k úhradě nedoplatku, ale ani např. v žalobě, která byla proti zamítavému odvolání v této věci podána.

Správce daně, s výjimkou posouzení zda a kým byl spáchán trestný čin nebo přestupek, a osobního stavu občana, si může učinit úsudek o jakékoliv předběžné otázce v případě, že nedá podnět k jejímu vyřešení jiným orgánem. Pod pojmem předběžná otázka, užitým, ale nedefinovaným v § 28 zákona o správě daní je třeba rozumět v daňovém řízení všechny otázky, které mají vzhledem k projednávané věci samostatnou povahu a o nichž je oprávněn autoritativně rozhodnout jiný státní orgán odlišný od správce daně. Zároveň je to však otázka, která má pro rozhodnutí v daňovém řízení důležitý význam, neboť bývá relevantní buď pro subjektivní nebo objektivní daňovou povinnost, a bez jejího vyřešení nelze proto v daňovém řízení o daňové povinnosti pokračovat a rozhodnout. Správce daně má možnost volby, jak postupovat při řešení předběžné otázky, tj. buď dát podnět příslušnému orgánu k zahájení řízení, anebo si o předběžné otázce učinit úsudek sám. Pokud již taková otázka byla vyřešena pravomocným rozhodnutím jiného orgánu, je správce daně takovým rozhodnutím vázán (odst. 1 věta první citovaného ustanovení), v případě, že by k takové skutečnosti nepřihlížel, bylo by zcela na místě konstatovat na straně správce daně pochybení a v důsledku toho usuzovat popř. na zavinění přeplatku a povinnost přiznat daňovému subjektu úrok ve smyslu ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní. Tak tomu však v projednávané věci nebylo. V průběhu vyměřovacího řízení správce daně v daném případě neshledal legitimní důvod řešit otázku platnosti či neplatnosti smlouvy, neboť žádné indicie ze strany daňového subjektu ani jiných osob (tedy ani ze strany nynějšího žalobce, který byl s předmětnou smlouvou nepochybně srozuměn) nenasvědčovaly nic o tom, že existují pochybnosti o její platnosti. Námitku neplatnosti smlouvy vznesl žalobce až následně v řízení exekucním.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu správce daně není a priori příslušný k posuzování platnosti či neplatnosti smluv uzavřených mezi subjekty na poli práva soukromého. O této otázce přísluší rozhodovat soudům v nalézacím řízení, v opačném případě by docházelo k nežádoucí dvojkolejnosti rozhodování, a to nejen v rámci daňové správy a civilních soudů, ale i mezi jednotlivými správci daně (když by v téže věci mohla být platnost či neplatnost smlouvy posuzována odlišně). Není sporu o tom, že správce daně je povinen respektovat rozhodnutí soudu, který neplatnost vysloví, neučiní-li tak, lze jej vinit z nezákonného postupu (srov. např. náleží ÚS sp. zn. II.ÚS 91/98 ze dne 16. 9. 1998; příst. www.judikatura.cz). Stejně tak tomu může být v případě, jsou-li dány v průběhu

daňového řízení důvodné pochybnosti stran relevance určitého právního úkonu a správce daně tuto skutečnost zcela pomine (např. nebere v potaz již podaný návrh na určení neplatnosti smlouvy). Vyskytne-li se v řízení předběžná otázka, je správce daně povinen především zjistit, zda o této otázce již příslušný správní orgán nebo soud pravomocně nerozhodl, je-li tomu tak, nemůže si již učinit úsudek sám. Nelze však spatřovat nezákonný postup správce daně v situaci, kdy samotnými účastníky smluvního vztahu není smlouva zpochybněna a ani z jiných okolností nevyplývá legitimní důvod řešit předběžnou otázku.

Správce daně, jak bylo uvedeno výše, je oprávněn učinit si nepochybně postupem dle § 28 zákona o správě daní o otázce, která je pro vyměření daně zásadní, úsudek, s výjimkami v zákoně uvedenými, i sám. Zákon takový postup dovoluje, přitom rovněž řeší případy, liší-li se posouzení správce daně od pozdějšího rozhodnutí orgánu, který je ve věci příslušný rozhodnout /viz ust. § 54 odst. 1 písm. c) cit. zákona/. Nelze proto v případě obnoveného řízení dle § 54 zákona o správě daní dospět k závěru, postupoval-li správce daně v intencích výše naznačených, že správce daně postupoval nezákonně.

Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem v tom, že prováděl-li soud dokazování ke zjištění skutkového stavu, je povinen nařídít jednání. V projednávané věci však se nejednalo o provedení nového, stěžovateli dosud neznámého důkazu, neboť rozsudek civilního soudu z něhož krajský soud vycházel, byl stěžovateli nepochybně znám, když z něj sám vycházel při povolení obnovy řízení. V projednávané věci však krajský soud učinil z uvedeného rozhodnutí právní závěry, které jsou v rozporu s jeho obsahem. Námitce nenařízení ústního jednání, za situace, kdy sám stěžovatel s takovým postupem výslovně vyslovil souhlas, Nejvyšší správní soud proto nemůže přisvědčit.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému shledal námitky stěžovatele uplatněné podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. důvodnými, proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil k dalšímu řízení.

V novém rozhodnutí rozhodně krajský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 22. ledna 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu