



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Ing. B. K.**, zastoupen JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 10. 2012, č. j. 15 Ca 20/2009 – 39,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 10. 2012, č. j. 15 Ca 20/2009 – 39, **se zrušuje**, a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce Ing. B. K. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 10. 2012, č. j. 15 Ca 20/2009 – 39 a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 29. 10. 2012, č. j. 15 Ca 20/2009 – 39, zamítl žalobu Ing. B. K., kterou se domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (nyní Odvolací finanční ředitelství) ze dne 17. 12. 2008, č. j. 14865/08-1400-505156, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Libochovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 12. 2007, č. j. 41433/07/197960/1876, na daň z převodu nemovitostí ve výši 135.520 Kč (dále jen „daň“).

Krajský soud nejprve odmítl názor žalovaného, že žalobce ve své žalobě nesplnil povinnost tvrdit, že rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející rozhodnutí správce daně

odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení, a také nesplnil povinnost tato tvrzení zdůvodnit. Je tomu tak proto, že z textu žaloby zjevně vyplývá opak. Při svém rozhodování pak vyšel z toho, že mezi účastníky řízení nebylo sporu ohledně základních skutkových okolností daného případu Dne 29. 2. 2000 bylo žalobcem sepsáno prohlášení o vkladu jedné ideální poloviny nemovitostí zapsaných na listu vlastnictví č. 107, vedeném u Katastrálního úřadu v Litoměřicích pro obec Křesín a k. ú. Levousy, do vlastnictví společnosti BK-Real, s. r. o. Vkladatelem byl žalobce, který do vydání žalobou napadeného rozhodnutí byl zároveň společníkem této společnosti. Vklad práva do katastru nemovitostí byl zapsán rozhodnutím Katastrálního úřadu v Litoměřicích dne 12. 6. 2000 pod č. j. 20611-V5-1008/2000 s tím, že právní účinky vkladu vznikly dnem 29. 3. 2000. Význam má i skutečnost, že usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2004, č. j. F 9041/2001/C 15733 – 126, byl zamítnut návrh společnosti BK-Real, s. r. o., na zápis změny základního kapitálu této společnosti ze dne 7. 3. 2001, přičemž toto zamítavé usnesení krajského soudu bylo potvrzeno usnesením Vrchního soudu v Praze ze dne 4. 5. 2005, č. j. 7 Cmo 375/2004 – 164, vůči němuž pak bylo usnesením Nejvyššího soudu ze dne 12. 10. 2006, č. j. 29 Odo 1169/2005 – 216, zamítnuto dovolání podané společností BK-Real, s. r. o. Z uvedeného tedy vyplývá, že předmětným vkladem byla změněna výše obchodního majetku společnosti v souladu s ust. § 6 obchodního zákoníku, přičemž ale nedošlo ke zvýšení základního kapitálu společnosti BK-Real, s. r. o. Nebyla tedy splněna podmínka pro osvobození tohoto převodu od daně z převodu nemovitostí – tj. že tímto převodem došlo ke zvýšení základního jmění nabyvatele majetku. Obchodní zákoník ani jiný zákon nezná jiný vklad, než vklad do základního kapitálu. Realizovaným vkladem došlo „pouze“ ke zvýšení obchodního majetku této společnosti. Podle tehdy platného ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“), byly od daně osvobozeny vklady vložené podle zvláštního zákona do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev, přičemž zvláštním zákonem je třeba rozumět obchodní zákoník, který otázky obchodních společností a vkladů do nich řeší. „Vkladem“ do obchodní společnosti je třeba rozumět ten vklad, který se jako vklad započítává na vklad společníka a vytváří základní kapitál společnosti. Na tento vklad se pak vztahuje osvobození od daně dle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani. Jelikož v projednávané věci hodnota vkladu měla vliv pouze na výši obchodního majetku a nikoliv na výši základního kapitálu, s ohledem na skutečnost, že výše vkladu nebyla v souladu s ust. § 145 obchodního zákoníku zapsána do obchodního rejstříku, nejednalo se o vklad, jaký má na mysli ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani. Z tohoto důvodu tento vklad nepodléhal osvobození podle tohoto posledně citovaného paragrafu zákona o trojdani.

Žalobce podle krajského soudu mylně namítal, že mu správce daně se žalovaným vyměřili nesprávný druh daně (daň z převodu nemovitostí) namísto daně darovací. V daném případě je rozhodné, že žalobce předmětným vkladem získal protihodnotu v důsledku zvýšení čistého obchodního majetku společnosti BK-Real, s. r. o., čímž se zvýšila hodnota jeho obchodního podílu, a proto posoudil tento úkon jako úplatný, který je obecně předmětem daně z převodu nemovitostí podle ust. § 9 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani. Poskytnuté protiplnění totiž nemusí být nutně vyjádřeno v penězích. Naopak, pojmovým znakem darování je podle ust. § 628 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, bezplatné rozmnožení majetku obdarovaného. K podpoře svých argumentů krajský soud poukázal na skutečnost, že jím vyslovený názor

pokračování

zcela koresponduje i se stávající judikaturou Nejvyššího správního soudu, např. s rozsudkem ze dne 27. 7. 2006, č. j. 7 Afs 126/2005 – 75, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 995/2006.

Jako naprosto nedůvodnou vyhodnotil krajský soud i námitku žalobce, že mu nesvědčilo postavení poplatníka daně z převodu nemovitostí oproti společnosti BK-Real, s. r. o. Tato společnost byla pouze daňovým ručitelem. Byl to právě žalobce, kdo byl převodcem dotyčných nemovitostí, zapsaných na listu vlastnictví č. 107, vedeném u Katastrálního úřadu v Litoměřicích pro obec Křesín a k. ú. Levousy.

Žalobce mylně dovozuje i to, že v jeho případě došlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně. Krajský soud dospěl ve shodě se žalovaným k závěru, že předmětná daňová povinnost nebyla prekludována, ovšem z poněkud odlišných důvodů. Je tomu tak proto, že žalobcem učiněný vklad nepředstavuje vklad ve smyslu ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, neboť tento vklad měl vliv pouze na výši obchodního majetku a nikoliv na výši základního kapitálu společnosti BK-Real, s. r. o., jak již bylo správním soudem konstatováno výše. Aplikace ustanovení o tzv. stavění prekluzivní lhůty, které je zakotveno v ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, nachází uplatnění jen v případě, že se jedná o vklady vložené do základního kapitálu té které obchodní společnosti, což v případě žalobce v době rozhodné prokazatelně nenastalo. Vyšel při tom z toho, že právní účinky předmětného vkladu do katastru nemovitostí vznikly dnem 29. 3. 2000, a proto běh tříleté prekluzivní lhůty zakotvené v ust. § 22 odst. 1 zákona o trojdani počal běžet dnem 31. 12. 2000. Žalobci jakožto poplatníkovi pak vznikla povinnost podle ust. § 21 odst. 2 písm. a) zákona o trojdani podat místně příslušnému správci daně daňové přiznání v roce 2000, a to nejpozději do 30. 6. 2000. Konec této lhůty bez dalšího připadal na den 31. 12. 2003. Běh lhůty k vyměření daně žalobci však byl přerušen úkony správce daně, které měly za následek přerušování běhu prekluzivní lhůty a určovaly počátek běhu lhůty nové. Šlo o výzvu správce daně podle § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ze dne 25. 1. 2002, č. j. 2006/02/197960/1876. Konec nové prekluzivní lhůty připadl na 31. 12. 2005. Správce daně však dne 22. 1. 2004, pod č. j. 1553/04/197960/1876 vydal novou výzvu k odstranění pochybností. Tím došlo k přetržení nové lhůty a běhu další 3leté lhůty, jejíž konec by nově připadl na 31. 12. 2007. Ani tato, v pořadí již 3. lhůta, marně neuplynula. Správce daně v jejím průběhu vydal další – výzvu dle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Tento úkon správce daně tak opět přetrhl běh prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Bylo tomu tak výzvou ze dne 3. 1. 2006, č. j. 207/06/197960/1876. Následkem tohoto úkonu došlo k přetržení lhůty, která by jinak skončila dne 31. 12. 2007 a započala běžet další 3letá lhůta, jejíž konec by připadl na den 31. 12. 2009. Ani tato lhůta však nebyla lhůtou konečnou. Byla totiž opět přerušena další výzvou – v pořadí 4., vydanou dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ze dne 19. 6. 2007, č. j. 25786/07/197960/1876, a konec následující další lhůty připadl na den 31. 12. 2010. Jelikož byl platební výměr správce daně vydán dne 18. 12. 2007, pod č. j. 41433/07/197960/1876, a rozhodnutí žalovaného o odvolání proti němu dne 17. 12. 2008, č. j. 14865/08-1400-505156 nabylo právní moci dne 6. 1. 2009, došel krajský soud k závěru, že k vyměření daně žalobci došlo v otevřené prekluzivní lhůtě pro stanovení daně podle § 22 zákona o trojdani. Správcem daně učiněné opětovné výzvy ze dnů 25. 1. 2002, 22. 1. 2004, 3. 1. 2006 a 19. 6. 2007, krajský soud (s ohledem na specifické

skutkové okolnosti daného případu) neposoudil jako účelové prodlužování zákonem striktně dané tříleté prekluzivní lhůty k doměření daně. Nepředstavovaly tak nezákonný postup správce daně, v důsledku něhož by bylo nutné zrušit žalobou napadené rozhodnutí.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce Ing. B. K. jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, kterou výslovně opřel o ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že nesprávně posoudil otázku prekluze práva správních orgánů vyměřit mu daň z převodu nemovitostí, jak to učinili správce daně a žalovaný. Krajský soud měl správně zrušit žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, neboť ke dni vydání tohoto rozhodnutí již zaniklo právo správních orgánů ke stanovení daně (z převodu nemovitostí) žalobci. Je tomu tak proto, že opětovné vyzývání jeho osoby bylo nemožné, neúčelné a není ani přípustné. Následné výzvy nejsou totiž v souladu s ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků. V případě jednotlivých a po sobě následujících výzev správce daně nešlo o každé nové a originální pochybnosti, ale stále o tytéž pochybnosti, které byly vyjádřeny ve skutečnosti již v pořadí prvou výzvou. Zákon ani nezná žádnou „benevolenci správce daně vůči stěžovateli“ za účelem poskytnutí mu možnosti zhojit jednu z podmínek pro osvobození od daně z převodu nemovitostí. Tím spíše pak nemá oporu v zákoně krajským soudem dovozovaný opakovaný běh prekluzivní lhůty, ke kterému mělo dojít na základě stále stejných a obsahově totožných výzev správce daně dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Na opakované výzvy správce daně nelze pohlížet jako na úkony, které by byly způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty podle ust. § 47 odst. 2, resp. § 22 zákona o trojdani a založit běh lhůty nové. Opakované výzvy nejsou faktickými úkony podle § 43 zákona o správě daní a poplatků a nesměřují k vyměření daně. Správce daně jimi nesdělil žádné další nové pochybnosti než pochyby o nesplnění jedné a stále téže z podmínek pro osvobození od daně. Tyto pochybnosti byly stejné, jako v případě v pořadí prvé výzvy ze dne 25. 1. 2002, č. j. 2006/02/197960/1876. Jen tato výzva tedy mohla přetrhout běh lhůty k vyměření daně. A jen v nové lhůtě od ní se odvíjející mohla být stanovena pravomocně daň z převodu nemovitostí. K tomu ale ve lhůtě do 31. 12. 2005 nedošlo. Pokud proto ke stanovení daně platebním výměrem správce daně došlo až dne 18. 12. 2007 pod č. j. 41433/07/197960/1876, stalo se tak po marném uplynutí lhůty k vyměření této daně. Stěžovateli byla proto přezkoumávaná daň stanovena v rozporu se zákonem. V důsledku toho je ovšem nezákonné nejen rozhodnutí žalovaného, ale i rozsudek krajského soudu.

Odvolací finanční ředitelství jako právní nástupce původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Předně uvádí, že se zcela ztotožňuje s právním posouzením věci, jak to učinil krajský soud. Velmi přiléhavě vyložil důvody, které jej vedly k závěru, že lhůta k vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků byly lhůtou obecnou, přičemž lhůta pro vyměření daně podle § 22 zákona o trojdani byla k této lhůtě v postavení *lex specialis*. Tak tomu bylo až do nabytí účinnosti daňového řádu. Především se však bezesbýtku ztotožňuje se závěrem krajského soudu, který výzvy k odstranění pochybností považoval (stejně jako správce daně) za úkony, jež přerušily běh prekluzivní lhůty k vyměření daně, což bylo nezbytné pro dosažení cíle správy daní.

pokračování

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a i sám dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je třeba zrušit, a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Jak vyplývá z podané kasační stížnosti, stěžovatel ji podal pouze z jediného důvodu, a to důvodu vyjádřeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Nesprávně posouzenou právní otázkou měla být otázka prekluze práva vyměřit stěžovateli daň z převodu nemovitostí.

Podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle ust. § 97 zákona o správě daní a poplatků se ustanovení části první až šesté a osmé tohoto zákona použijí, pokud ustanovení části sedmé nebo zvláštní daňový zákon nestanoví jinak.

Podle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani jsou od daně darovací a daně z převodu nemovitostí osvobozeny vklady vložené podle zvláštního zákona do obchodních společností nebo družstev (dále jen "společnost"). Je-li vkladem nemovitost, osvobození se neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka obchodní společnosti nebo člena v družstvu (dále jen "společník"), s výjimkou případu úmrtí společníka, a nemovitost není společníku vrácena. Po dobu těchto pěti let neběží lhůta pro vyměření daně. Zánik účasti ve společnosti nebo členství v družstvu do pěti let od vložení nemovitosti jako vkladu je společník povinen oznámit do 30 dnů ode dne zániku účasti nebo členství místně příslušnému správci daně; součástí tohoto oznámení je i sdělení o způsobu vypořádání.

Podle ust. § 22 odst. 1 zákona o trojdani, daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Podle ust. § 22 odst. 2 zákona o trojdani, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit

daň však lze nejpozději do deseti let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Krajský soud vyslovil správný právní názor, že ust. § 22 zákona o trojdani je lex specialis vůči ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Stejně tak nelze nic vytknout krajskému soudu, pokud dovodil, že v projednávané věci nebylo možno aplikovat ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani. Je tomu tak proto, že toto ustanovení lze skutečně aplikovat toliko v případech, kdy dochází ke vkladu nemovitosti do základního kapitálu v té které obchodní společnosti. O tento případ však v projednávané věci nešlo. Krajský soud proto správně posuzoval právo správních orgánů k vyměření daně stěžovateli (přetržení běhu prekluzivní lhůty a běh lhůty nové) výlučně v mezích ust. § 22 zákona o trojdani a nikoliv jak mylně dovozuje stěžovatel podle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Toto formální pochybení stěžovatele však nemělo vliv na to, aby se Nejvyšší správní soud nezabýval zákonností vysloveného názoru krajského soudu, že k marnému uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně stěžovateli doposud nedošlo, a že postup správce daně v projednávané věci byl „projev benevolence“ správce daně vůči stěžovateli činěný ve snaze „dát žalobci možnost zhojit jednu z podmínek pro vznik případného osvobození od daně“. Tedy podmínku, že se jedná o vklad do základního jmění (nikoliv jen do obchodního majetku) společnosti BK-Real, s. r. o., zapříčiněný nesprávným názorem o stavění prekluzivní lhůty podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani.

Krajský soud však již pochybil při své úvaze o účincích úkonů vedoucích k přetržení běhu prekluzivní lhůty a k založení běhu lhůty nové. Pokud ve svém rozsudku krajský soud dovozoval, že všemi jednotlivými a postupně vydávanými výzvami správce daně podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků [1. výzvy ze dne 25. 1. 2002, č. j. 2006/02/197960/1876, 2. výzvy ze dne 22. 1. 2004, č. j. 1553/04/197960/1876, 3. výzvy ze dne 3. 1. 2006, č. j. 207/06/197960/1876 a 4. výzvy ze dne 19. 6. 2007, č. j. 25786/07/197960/1876 (dále jen „předmětné výzvy“)] byla vždy předchozí lhůta přerušena a počala běžet lhůta nová, je tento názor nesprávný.

Úkonem ve smyslu ust. § 22 odst. 2 zákona o trojdani, resp. úkonem, který má tímto ustanovením předpokládané zásadní právní účinky, jako je přetržení prekluzivní lhůty a běh lhůty nové, může být jen „kvalifikovaný a originální úkon správce daně“. Takovým úkonem však nemůže být v podstatě po obsahové stránce jedno a totéž opakující se rozhodnutí správce daně, kterým je stěžovateli postupně ukládána stále jedna a tatáž povinnost - povinnost prokázat jednu z podmínek pro osvobození stěžovatele od daně - zvýšení základního jmění u společnosti, do níž byla nemovitost vložena. Na tom nic nemění ani okolnost, že v jednotlivých výzvách adresovaných stěžovateli - k prokázání téže skutečnosti - byly predestirány různé důkazní prostředky, jimiž by měl stěžovatel svou důkazní povinnost splnit. Nic na tom také nemění ani různá formulace ukládané povinnosti. Smyslem těchto výzev nebylo totiž nic jiného, než osvětlení (prokázání) naplnění jedné podmínky nutné pro osvobození stěžovatele od daně, a to, že tímto vkladem došlo ke zvýšení základního jmění společnosti BK-Real, s. r. o., a že tak jde o vklad vložený podle zvláštního zákona [§ 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani].

pokračování

Z obsahu všech posuzovaných výzev správce daně (ze dnů 25. 1. 2002, 22. 1. 2004, 3. 1. 2006 a 19. 6. 2007) jednoznačně vyplývá, že jimi bylo vyžadováno prokázání jedné a téže skutečnosti, kterou bylo zvýšení základního jmění firmy BK-Real, s. r. o., a to v souvislosti s předmětným vkladem nemovitosti stěžovatele. Ke splnění této uložené povinnosti ale ani v jednom případě nedošlo. Proto v pořadí druhá a na ni navazující třetí a po té i čtvrtá výzva jsou ve skutečnosti pouhou urgencí výzvy prvotní ze dne 25. 1. 2002, č. j. 2006/02/197960/1876. Účinky ve smyslu ust. § 22 odst. 2 zákona o trojdani, tak měla toliko výzva první ze dne 25. 1. 2002. Jen tato výzva tedy přerušila běh prekluzivní lhůty podle § 22 odst. 1 zákona o trojdani, a jen tato výzva byla sto založit běh lhůty nové. Tato nová lhůta pak započala běžet dne 31. 12. 2002 a její konec připadl na den 31. 12. 2005. Jelikož navazující výzvy neměly účinky úkonu podle ust. § 22 odst. 2 téhož zákona a současně k vyměření daně stěžovateli napadeným platebním výměrem správce daně ze dne 18. 12. 2007, č. j. 41433/07/197960/1876 a na něj navazujícím rozhodnutím žalovaného nedošlo do 31. 12. 2005, nelze dospět k jinému závěru, než takovému, že daň z převodu nemovitostí v této věci byla stěžovateli stanovena po marném uplynutí lhůty k jejímu stanovení.

Uvedenému závěru Nejvyššího správního soudu ostatně odpovídá i předchozí judikatura tohoto soudu. Již v rozsudku ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Afs 201/2006 - 106, dostupný na www.nssoud.cz, tento soud judikoval závěr, že: *„Pro posouzení otázky, zda výzva učiněná správcem daně podle § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, byla úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 22 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (popř. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), je nezbytné zkoumat její obsah a také její vztah k výzvám předchozím. Byla-li výzva pouhou urgencí a doplněním výzvy předchozí, nelze ji považovat za úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně ve smyslu § 22 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb. (popř. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb.)“*. Nejvyšší správní soud rozhodující v této věci neshledal důvody, pro které by se měl od svého dřívějšího názoru odchýlit.

Lichá je argumentace krajského soudu, že vydávání opakovaných výzev bylo v podstatě „dobrodiním pro stěžovatele“. Nelze pominout, že správce daně je především povinen postupovat v souladu se zákonem (§ 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) a v jeho mezích stanovených způsobem (srov. čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Pokud tedy nebylo ze strany stěžovatele ve stanovené lhůtě vyhověno v pořadí první výzvě správce daně ze dne 25. 1. 2002, č. j. 2006/02/197960/1876, kterou bylo stěžovateli uloženo prokázání podmínek obsažených v ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, na které je nárok na osvobození vázán, nemohl správce daně dospět k jinému závěru než takovému, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, které na něm vázlo. Již na základě této první výzvy bylo povinností stěžovatele prokázat správci daně, že došlo ke vkladu podle zákona – tedy ke vkladu, jímž současně bylo zvýšeno základní jmění společnosti BK-Real, s. r. o. Tuto povinnost však stěžovatel nesplnil. Bylo proto na správci daně, aby stěžovateli, který neunesl důkazní břemeno, vyměřil daň z převodu nemovitostí v souladu se zákonem. Takto ale správce daně nepostupoval. Nejednalo se tedy o projev benevolence správce daně, ale o jeho nečinnost, jejímž přímým důsledkem byl zánik práva správce daně vyměřit stěžovateli daň z převodu jeho nemovitosti - jedné ideální poloviny nemovitostí zapsaných

na listu vlastnictví č. 107, vedeném u Katastrálního úřadu v Litoměřicích pro obec Křesín a k. ú. Levousy do vlastnictví společnosti BK-Real, s. r. o.

Pokud by pak byl stěžovatel ve svém obchodním sporu úspěšný a dosáhl by zvýšení základního jmění společnosti BK-Real, s. r. o., nic by mu nebránilo, aby se za použití mimořádných opravných prostředků (např. podle § 54 a násl. zákona o správě daní a poplatků) domáhal zvrácení rozhodnutí, jímž mu měla být daň z převodu nemovitostí správně vyměřena.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, ze dne 29. 10. 2012, č. j. 15 Ca 20/2009 – 39, je třeba zrušit (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.), a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby v mezích vysloveného závěru Nejvyššího správního soudu opětovně posoudil obsah žaloby stěžovatele a teprve po té vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Podle ust. § 110 odst. 4 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje kasační soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 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 27. února 2013

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu