

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **M. D.**, zastoupena Mgr. Filipem Slavíkem, advokátem se sídlem Ptašinského 4, 602 00 Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 10. 2012, č. j. 4431/12-1400-201897, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 11. 3. 2016, č. j. 45 Af 35/2012 – 77,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e o d m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobkyně uzavřela dne 10. 3. 2005 se společností Miniland.CZ, s.r.o. (dále jen „prodávající“) kupní smlouvu o prodeji nemovitostí, na základě níž bylo do katastru nemovitostí s účinky k 11. 4. 2005 zapsáno vlastnické právo žalobkyně k předmětným nemovitostem. Jelikož prodávající neuhradil splatnou daň z převodu nemovitosti, vyzval Finanční úřad pro Prahu – západ (dále jen „správce daně“) k zaplacení daňového nedoplatku žalobkyni jako zákonného ručitele. Proti výzvě k zaplacení nedoplatku podala žalobkyně v zákonné lhůtě dne 19. 12. 2005 odvolání, na jehož základě nařídil správce daně přezkum vyměřovacího řízení. Žalobkyně daň zaplatila. Následně bylo odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 15. 12. 2006 částečně vyhověno a částka uvedená ve výzvě k zaplacení ručitelem byla snížena a daňový přeplatek byl žalobkyni vrácen.

[2] Dne 27. 1. 2012 byl správci daně doručen návrh žalobkyně na obnovu řízení a vrácení daně z převodu nemovitostí. Návrh na obnovu řízení odůvodnila žalobkyně tím, že vyšly najevo nové skutečnosti, které nemohly být bez jejího zavinění uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, resp. nové skutečnosti ovlivňující fakt vyměření daně. Takovou skutečností je dle žalobkyně rozhodnutí Okresního soudu Praha – západ v civilním řízení, které nabylo právní moci dne 14. 12. 2011, a dle kterého se žalobkyně nikdy nestala vlastníkem nemovitostí, jejichž převod byl

předmětem zdanění ve vyměřovacím řízení. Správce daně rozhodnutím ze dne 16. 4. 2012 nařídil obnovu řízení ve věci rozhodnutí o vyměření daně z převodu nemovitosti a výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem.

[3] Finanční ředitelství v Praze (dále též „žalovaný“) k odvolání prodávajícího rozhodnutí správce daně zrušilo a obnovené řízení zastavilo z důvodu prekluze lhůty k podání návrhu na obnovu řízení. Na základě přechodných ustanovení § 264 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) aplikoval žalovaný § 54 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) ve spojení s § 22 odst. 1 a 2 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti (dále jen „zákon o trojdani“). Objektivní prekluzivní lhůta dle žalovaného marně uplynula již dne 31. 12. 2009, tedy po třech letech od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 19. 6. 2014, č. j. 45 Af 35/2012 – 52, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že s ohledem na zařazení institutu ručení do hlavy páté části třetí daňového řádu věnované úpravě placení daní, představuje výzva ručiteli k úhradě nedoplatku úkon při placení daní a prekluzivní lhůta pro návrh na obnovu řízení činí v případě ručitele 6 let.

[4] Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný kasační stížností, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 1. 2016, č. j. 6 Afs 161/2014 – 94, tak, že rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku věnoval zejména dvěma právním otázkám, a ohledně těchto právních otázek vyslovil ve vztahu ke krajskému soudu závazné právní názory.

[5] Nejvyšší správní soud předně dospěl k závěru, že výzva ručiteli k úhradě nedoplatku představuje ve vztahu k ručiteli v podstatě vyměření daně, tedy první stanovení platební povinnosti co do jejího důvodu a výše. Pokud následně ručitel podá návrh na obnovu řízení, který je odůvodněn tvrzenou nesprávností vyměřené daně, musí tak učinit (stejně jako daňový dlužník) nejpozději ve lhůtě pro stanovení daně, v daném případě tedy do 3 let od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

[6] Následně se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda v posuzovaném případě daňová povinnost vůbec vznikla. Žalobkyně totiž namítala, že důvod pro vyměření daně z převodu nemovitosti, a tudíž povinnost podat daňové přiznání, v jejím případě nikdy nebyly dány, jelikož pro absolutní neplatnost kupní smlouvy nedošlo k převodu vlastnictví k nemovitosti. Rozhodující šestý senát se ve vztahu k této námitce obrátil na rozšířený senát, který v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 6 Afs 161/2014 – 84, uvedl, že *nedošlo-li k převodu vlastnictví nemovitosti, neboť smlouva byla absolutně neplatná, ovšem přesto byla na základě tohoto neplatného převodu pravomocně vyměřena daň z převodu nemovitostí, bylo možno se domáhat obnovy řízení nejpozději ve lhůtě pro vyměření daně podle § 22 ve spojení s § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků*. Vycházel přitom ze skutečnosti, že *povinnost podat daňové přiznání zákon o trojdani neváže na okamžik uzavření platné smlouvy, ale na okamžik zápisu vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. I absolutně neplatná smlouva tedy založila povinnost podat daňové přiznání, byl-li katastrálním úřadem nemovitostí proveden vklad práva...* Zákon o trojdani jednoznačně předpokládá skutečný

pokračování

převod vlastnického práva k nemovitosti z jedné osoby na druhou. Nedojde-li k tomuto převodu, daňová povinnost nevznikne. Byla-li vyměřena z takovéto absolutně neplatné smlouvy daň, jde o nezákonné rozhodnutí správce daně. Tato nezákonnost nicméně musí být odstraněna ve lhůtě zákonem předvídané. Správní akt je v souladu se zásadou presumpce správnosti a platnosti zákonný a existující, zavazující své adresáty, třebaže snad vadný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 - 74, č. 1629/2008 Sb. NSS, který se zabývá nicotností správního aktu). I proto se daňový subjekt proti nezákonně uložené dani musí bránit, a to ve lhůtách zákonem stanovených. Po uplynutí těchto lhůt se nezákonnost stane nenapravitelnou. Jak totiž správně uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Afs 85/2012 - 54, platební výměr na daň z převodu nemovitostí podle smlouvy, která se posléze ukázala absolutně neplatnou, není nicotným, ale toliko nezákonným. Po marném uplynutí lhůt k podání mimořádných opravných prostředků podle zákona o správě daní a poplatků již není jak takovýto platební výměr odstranit.

[7] Krajský soud, jsa vázán výše vyjádřenými právními názory, žalobu jako nedůvodnou zamítl rozsudkem ze dne 11. 3. 2016, č. j. 45 Af 35/2012 - 77, (dále jen „napadený rozsudek“), který nyní žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadá kasační stížností. V kasační stížnosti stěžovatelka uvádí, že v první řadě rozporuje závěry Nejvyššího správního soudu, kterými byl krajský soud při svém rozhodování vázán. Odvolává se na akcesorickou povahu ručitelského vztahu a má za to, že po ručiteli není možné požadovat plnění na základě vztahu, který byl poté civilním soudem vyhodnocen jako neexistující. Pokud hlavní závazek v důsledku absolutní neplatnosti smlouvy nevznikl, nemohl vzniknout ani závazek ručitelský. Stěžovatelka trvá na stanovisku, že s ohledem na závěry soudů v civilním řízení nebyl nikdy žádný důvod k podání daňového přiznání, tudíž nevznikla ani povinnost daň platit.

[8] Stěžovatelka dále zpochybňuje závěry Nejvyššího správního soudu ohledně běhu a délky prekluzivní lhůty pro návrh ručitele na obnovu řízení. Domnívá se, že správně tuto právní otázku posoudil krajský soud ve svém prvním rozhodnutí ve věci, tedy v rozsudku ze dne 19. 6. 2014, č. j. 45 Af 35/2012 - 52, který byl následně Nejvyšším správním soudem zrušen.

[9] Podle ustanovení § 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.

[10] K právní úpravě nepřipustnosti kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. se ve své judikatuře opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud i Ústavní soud (naposledy se Ústavní soud této problematice zevrubně věnoval v nálezu ze dne 16. 3. 2016, sp. zn. III. ÚS 1237/15, úvahy Nejvyššího správního soudu lze nalézt zejména v usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165). Podle ustálené judikatury je nutné citované ustanovení vykládat při vědomí jeho účelu, kterým je zamezit bezúčelnému řetězení kasačních stížností a prodlužování řízení v případech, ve kterých Nejvyšší správní soud ve věci již svůj závazný právní názor vyslovil. Závazným právním názorem ve smyslu § 110 odst. 3 s. ř. s. je přitom třeba rozumět v kasačním rozsudku

vyjádřený závěr o interpretaci a aplikaci práva, jež bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se Nejvyšší správní soud zabýval při posuzování kasačních námitek nebo nad jejich rámec v mezích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

[11] Nepřípustnost kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nicméně nelze chápat absolutně, citované ustanovení se neuplatní např. v případě, kdy Nejvyšší správní soud vytkl (při prvním přezkumu) krajskému soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, popřípadě nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Stejně tak v případech, kdy dojde ke změně skutkových nebo právních poměrů ve věci, resp. doplnění dokazování, změně či zrušení aplikovaného právního předpisu, deklaraci protiústavnosti předpisu Ústavním soudem, nebo podstatné změně judikatury, jež by byl i Nejvyšší správní soud ve svém novém rozhodnutí povinen akceptovat.

[12] Je třeba též přihlídnout k tomu, že pokud druhou kasační stížnost podá účastník řízení (osoba zúčastněná na řízení) odlišný od toho, který podal kasační stížnost první, nelze mu přičítat k tíži (v duchu zásady dispoziční a zásady vigilantibus iura), že neuplatnil všechny své námitky již v předchozí kasační stížnosti. (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 5. 2015, sp. zn. II. ÚS 808/13, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, a dále jeho usnesení č. j. 6 As 35/2012 - 42 ze dne 24. 10. 2012). Pokud tedy první kasační stížnost podal žalovaný a druhou kasační stížnost žalobce, který prezentuje nové námitky, se kterými se kasační soud v prvním řízení s ohledem na dispoziční zásadu nezabýval nebo zabývat nemohl, ani v takovém případě nelze aplikovat ustanovení o nepřípustnosti kasační stížnosti.

[13] Stěžovatelka však v nynější kasační stížnosti rozporuje výhradně závěry prvního kasačního rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, což výslovně zdůrazňuje úvodem oddílu III. kasační stížnosti. Nesouhlasí a polemizuje výlučně s tím, jak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 1. 2016, č. j. 6 Afs 161/2014 - 94 (ve spojení s usnesením rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 6 Afs 161/2014 - 84) posoudil právní otázku délky prekluzivní lhůty pro podání návrhu na obnovu daňového řízení ručitelem a právní otázku vzniku daňové povinnosti, resp. možnosti odstranění pravomocného rozhodnutí o vyměření daně v případě, kdy je úkon, na jehož základě byla vyměřena daň, později shledán absolutně neplatným. Těmito námitkami se přitom Nejvyšší správní soud v úplnosti zabýval již ve svém prvním rozhodnutí ve věci. Jiné námitky stěžovatelka v kasační stížnosti nevznesla.

[14] S ohledem na výše uvedené nelze než konstatovat, že takto koncipovaná kasační stížnost je nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., pročez Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl dle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 120 s. ř. s.

[15] Zároveň je třeba dodat, že kasační stížnost, která je nepřípustná dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepředstavuje přípustný procesní prostředek ve smyslu § 72 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, tedy takový, který zákon poskytuje stěžovateli k ochraně jeho práva. V takovém případě je rozhodnutím o posledním procesním prostředku rozsudek krajského soudu (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2014, sp. zn. II. ÚS 446/14, nebo ze dne 9. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 1490/15).

pokračování

[16] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 3 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

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

V Brně dne 19. dubna 2016

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu