

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Polygon BC s.r.o.**, se sídlem Sokolovská 100/94, Praha 8, zastoupené Ing. Tomášem Zatloukalem, daňovým poradcem se sídlem Jungmannova 31, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu** ze dne 8. 4. 2009, č. j. 5186/09-1400-801131, v řízení o kasační stížnosti Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 8. 2012, č. j. 8 Ca 142/2009 - 46,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 8. 2012, č. j. 8 Ca 142/2009 - 46, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně uzavřela dne 26. 6. 2003 se společností CD Property s.r.o. kupní smlouvu, jejímž předmětem byl prodej pozemku parc. č. 2000/01 (dále jen „původní kupní smlouva“). Převod byl zapsán do katastru nemovitostí dne 28. 1. 2004 s právními účinky vkladu ke dni 4. 8. 2003. Žalobkyně jako prodávající podala dne 26. 4. 2004 přiznání k dani z převodu nemovitostí. Finanční úřad pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“ nebo též „správní orgán I. stupně“) jí vyměřil platebním výměrem ze dne 6. 9. 2004 daň ve výši 1.234.520 Kč (dále jen „první platební výměr“). Daň žalobkyně uhradila ve dvou splátkách.

[2] V průběhu právního auditu v roce 2006 žalobkyně zjistila, že smlouva o převodu nemovitosti byla absolutně neplatná z důvodu jejího rozporu s § 196a odst. 3 obchodního zákoníku. Aby uvedla stav zapsaný v katastru nemovitostí do souladu se skutečným stavem, vyhotovila spolu se společností CD Property s.r.o. Souhlasné prohlášení o absolutní neplatnosti právního úkonu, tj. původní kupní smlouvy (dále jen „souhlasné prohlášení“), na jehož základě podaly dne 2. 4. 2007 žádost katastrálnímu úřadu o provedení příslušných změn v katastru nemovitostí. Poté žalobkyně se společností CD Property s.r.o. uzavřely dne 3. 4. 2007 novou kupní smlouvu tak, aby byla v souladu s § 196a odst. 3 obchodního zákoníku. Do katastru nemovitostí byla zapsána dne 11. 7. 2007 s právními účinky vkladu ke dni 3. 4. 2007.

[3] Správce daně o existenci souhlasného prohlášení obou společností o absolutní neplatnosti původní kupní smlouvy zpraven nebyl. Dne 7. 10. 2008 správce daně žalobkyni vyzval k podání přiznání k dani z převodu nemovitostí, jejímž předmětem byla nová kupní smlouva. Toto přiznání žalobkyně podala dne 27. 10. 2008. Daň byla v souladu s § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“), stanovena ve výši 757.800 Kč. Současně s podáním tohoto daňového přiznání žalobkyně sdělila správci daně, že původní kupní smlouva se stala na základě souhlasného prohlášení absolutně neplatným právním úkonem a z toho důvodu byla vzápětí nahrazena novou kupní smlouvou. Zároveň žalobkyně požádala o vrácení přeplatku na dani z převodu nemovitostí, který měl podle jejího názoru činit 476.720 Kč (tedy rozdíl mezi původní daní ve výši 1.234.520 Kč a novou daní ve výši 757.800 Kč). Správce daně rozhodnutím ze dne 29. 12. 2008, č. j. 402255/08/004964107210 tuto žádost ve smyslu § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) zamítl.

[4] Proti uvedenému rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání k Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“), které jej však v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítlo. Uvedlo, že žalobkyni vratitelný přeplatek na dani z převodu nemovitostí nevznikl. Převod nemovitosti na základě původní kupní smlouvy byl řádně přiznán, daň z převodu nemovitostí byla řádně předepsána, vyměřena a zaplacena ve správné výši. Ve lhůtě stanovené zákonem nebyl uplatněn žádný opravný prostředek, jenž by měl za následek zrušení daňové povinnosti, a proto nemohl na osobním daňovém účtu žalobkyně vzniknout žádný vratitelný přeplatek. Finanční ředitelství se proto neztotožnilo s tvrzením žalobkyně, že původní platební výměr je třeba pokládat za nicotné rozhodnutí. Uvedlo, že v roce 2004 nebylo o platnosti kupní smlouvy žádných pochyb; o absolutní neplatnosti tohoto právního úkonu se finanční ředitelství dozvědělo až po podání výzvy k podání daňového přiznání v roce 2008, které se vztahovalo k nové kupní smlouvě. Do té doby žalobkyně neuplatnila žádný opravný prostředek, který by vedl ke zrušení původní daňové povinnosti.

[5] Dále finanční ředitelství argumentovalo, že správce daně není oprávněn bez právního důvodu rušit daňovou povinnost; nápravy lze v takových případech a ve lhůtě stanovené zákonem dosáhnout pouze cestou mimořádného opravného prostředku – zde obnovou řízení podle § 54 zákona o správě daní a poplatků. Důvodem pro obnovu bylo podle finančního ředitelství bezesporu souhlasné prohlášení o absolutní neplatnosti původní kupní smlouvy. Žádost o povolení obnovy měla žalobkyně podat do šesti měsíců

ode dne sepsání souhlasného prohlášení, tedy ode dne, kdy se o důvodu obnovy prokazatelně dozvěděla. Nebylo zde přitom možné využít objektivní lhůtu pro podání žádosti o obnovu řízení, tedy lhůtu, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit (§ 22 zákona č. 357/1992 Sb.), neboť vzhledem k neplatnosti kupní smlouvy nedošlo k převodu vlastnického práva a nevznikl tudíž předmět daně ani daňová povinnost.

[6] Žalobkyně podala proti rozhodnutí finančního ředitelství žalobu k městskému soudu, který dal jejím námitkám za pravdu a rozhodnutí finančního ředitelství výše uvedeným rozsudkem zrušil.

II. Shrnutí odůvodnění napadeného rozsudku

[7] Převážná část odůvodnění rozsudku městského soudu sestává s citací související judikatury Nejvyššího správního soudu.

[8] Městský soud odkázal na rozsudek ze dne 18. 4. 2007, č. j. 1 Afs 10/2007 – 49, který uvádí, že rozhodujícím kritériem pro aplikaci § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. je nepochybně poskytnutí úplaty. Dále připomněl rozsudek ze dne 22. 1. 2010, č. j. 5 Afs 64/2009 – 104, podle kterého „*správce daně není a priori příslušný k posuzování platnosti či neplatnosti smluv uzavřených mezi subjekty na poli soukromého práva.* [...] *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.*“

[9] Citoval také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2006, č. j. 2 Afs 149/2005 – 54, podle kterého povinnost platit daň z převodu nemovitostí nastane pouze tehdy, převede-li se nebo převede-li skutečně vlastnické právo k nemovitosti z jedné osoby na druhou. Jen za splnění této podmínky se původní vlastník stane poplatníkem daně.

[10] Soud uvedl, že v nyní posuzovaném případě bylo mezi stranami – žalobkyní a finančním ředitelstvím - nesporné, že původní kupní smlouva je absolutně neplatným právním úkonem. Žalobkyni měla proto vzniknout daňová povinnost až na základě nové kupní smlouvy. Původní kupní smlouva byla absolutně, tj. od počátku a s účinky *erga omnes*, neplatná, takže vůbec nevedla k převodu vlastnického práva z původního na nového vlastníka, a tudíž zde ani nebyl předmět zdanění ve smyslu § 9 odst. 1 a 2 zákona č. 357/1992 Sb.

[11] Městský soud také odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které je daňová povinnost zatěžující převodce nemovitosti proporcionální, a tedy ve spravedlivé rovnováze mezi zájmy společnosti a základními právy a svobodami osoby, pouze tehdy, pokud jde o takový převod nemovitosti, jehož účinky později neodpadnou a který přinese

smluvním stranám užitek spočívající v uspokojení zájmu nabyvatele na získání nemovitosti do svého vlastnictví, jakož i opačného zájmu převodce na prodeji nemovitosti za sjednanou kupní cenu (rozsudek ze dne 30. 11. 2005, č. j. 6 A 69/2000 – 55).

[12] Na základě uvedených argumentů městský soud rozhodnutí finančního ředitelství zrušil pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, neboť finanční ředitelství se řádně nevypořádalo s námitkami žalobkyně ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu.

III. Argumenty vyjádřené v kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[13] Proti napadenému rozsudku městského soudu podalo finanční ředitelství (stěžovatel) kasační stížnost, ve které se domáhalo jeho zrušení z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

[14] V prvé řadě stěžovatel upozornil, že se městský soud nezabýval předmětem sporu, neboť žaloba směřovala proti rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku na dani z převodu nemovitostí, tj. nejednalo se o rozhodnutí ve věci vyměření daně. Místo toho, aby soud přezkoumal toto rozhodnutí, přistoupil k přesunutí řešení věci týkající se placení daní do roviny nalézacího řízení a vyměření daně. Nezabýval se tak otázkou existence či neexistence přeplatku na dani z převodu nemovitostí a tím, zda stěžovatel postupoval při vydání rozhodnutí o přeplatku v souladu se zákonem. Podle stěžovatele měl tedy soud nedostatek důvodů pro rozhodnutí, protože v daném případě šlo o rozhodnutí o přeplatku, přičemž soud posuzoval rozhodnutí ve věci vyměření daně.

[15] Stěžovatel dále uvedl, že z podání učiněných žalobkyní bylo zřejmé, že neměla o platnosti původní kupní smlouvy pochybnosti; absolutní neplatnost této smlouvy zjistila až v roce 2006 a deklarovala ji na základě souhlasného prohlášení ze dne 2. 4. 2007. V zákonných lhůtách však nepodala žádost o obnovu řízení. Tyto lhůty přitom nelze prodloužit, ani povolit navrácení v předešlý stav.

[16] Odkázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2007, č. j. 1 Afs 89/2006 – 79, který ve vztahu k § 25 zákona č. 357/1992 Sb. uvedl následující: „*jako mnohdy v právu se i zde může účastník právního vztahu úspěšně domáhat svých práv jen tehdy, pokud tak učiní v určité lhůtě. Nerespektuje-li tuto lhůtu, nelze ve výsledném stavu spatřovat nespravedlnost, nýbrž pouze důsledek jeho vlastní nečinnosti.*“

[17] Vzhledem k výše uvedenému byl stěžovatel přesvědčen, že své rozhodnutí dostatečně odůvodnil a s námitkami žalobkyně se ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu dostatečně vypořádal.

[18] Žalobkyně se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 11. 12. 2012 ztotožnila se závěry městského soudu. Přisvědčila však stěžovateli, že soud opravdu nedospěl až k posouzení otázky, zda žalobkyni vznikl přeplatek na dani z převodu nemovitostí. Městský soud totiž dospěl k závěru, že pro posouzení této otázky je nezbytné se zabývat vlivem absolutně neplatného právního úkonu na původně vyměřenou daň. Žalobkyně z argumentace městského soudu dovodila, že v podstatě dospěl k závěru, že původní

platební výměr nevyvolal a ani nemohl vyvolat zamýšlené právní účinky, daň byla uhrazena bez právního důvodu, a tudíž žalobkyni vznikl daňový přeplatek. Přístup městského soudu zcela reflektoval judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají tehdy, vyžaduje-li daňové právo, že určitý daňový následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy.

[19] Žalobkyně se dále domnívala, že městský soud správně nepodpořil stěžovatelův závěr, že by situace ohledně absolutně neplatné kupní smlouvy mohla být na úrovni daňového řízení řešena obnovou řízení. Tento procesní institut totiž v případě žalobkyně nebylo možné použít, neboť slouží k revizi skutkových zjištění. Souhlasné prohlášení smluvních stran však mělo jen deklaratorní účinky a pouze potvrzovalo, že mezi stranami není sporu o neplatnosti předmětné kupní smlouvy. Nepředstavovalo však žádnou „novotu“ ve vztahu k absolutní neplatnosti kupní smlouvy, jež by mohla být uplatněna ve smyslu § 54 zákona o správě daní a poplatků. Na podporu tohoto tvrzení odkázala na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 2. 2008, sp. zn. 25 Cdo 1339/2006.

[20] Podle žalobkyně zákon č. 357/1992 Sb. stanovuje jako jediný možný opravný prostředek prominutí daně, nikoliv obnovu řízení. Žalobkyni nelze vyčítat procesní nečinnost, neboť uplatnila veškeré opravné prostředky v zákonných lhůtách, což odůvodnila podáním žádosti o prominutí původně vyměřené daně a vzniklého příslušenství. Tato žádost však byla rozhodnutím Ministerstva financí ČR ze dne 28. 12. 2010 zamítnuta. Orgány daňové správy tedy podle žalobkyně nepřipustily nápravu nastalého dvojího zdanění. Stěžovatel tak podporuje stav, kdy byl tentýž předmět daně zdaněn dvakrát.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

[21] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 zanikly finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, přešla působnost Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

[22] Kasační stížnost je důvodná. Nejvyšší správní soud se nejprve věnoval tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu z důvodu, že se městský soud nezabýval předmětem sporu, tedy existencí přeplatku na osobním daňovém účtu žalobkyně. Dále posuzoval vliv absolutní neplatnosti kupní smlouvy na již pravomocné rozhodnutí o vyměření daně a s tím související otázku dvojího zdanění téhož předmětu

daně; tuto námitku chápe Nejvyšší správní soud jako námitku nezákonnosti napadeného rozsudku.

IV.A Předmět sporu

[23] Nejvyšší správní soud ze spisové dokumentace zjistil následující vývoj posuzovaného sporu. Nejprve správce daně podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků zamítl žádost žalobkyně o vrácení přeplatku daně z převodu nemovitostí, neboť na jejím osobním daňovém účtu neevidoval žádný vratitelný přeplatek. Proti tomuto rozhodnutí správního orgánu I. stupně podala žalobkyně odvolání ke stěžovateli, který jej zamítl a závěr správce daně potvrdil, protože taktéž neshledal, že by existoval vratitelný přeplatek na dani z převodu nemovitostí. Rozhodnutí stěžovatele o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku žalobkyně napadla žalobou u městského soudu. Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že předmětem sporu, jímž se městský soud měl ve svém rozsudku zabývat, byla otázka vrácení přeplatku na dani ve smyslu § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. V tomto se proto zdejší soud ztotožňuje se stěžovatelem, jehož stěžejní kasační argumentace tkví právě ve tvrzení, že městský soud se nezabýval předmětem sporu.

[24] Při rozhodování o vrácení přeplatku na dani v souladu s § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků má správní orgán postupovat následujícím způsobem. Nejprve zkoumá, zda vůbec nějaký přeplatek daňovému subjektu vznikl a zdali jej na některé z daní eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá další podmínky pro zacházení s tímto přeplatkem. Dále posuzuje, zda neeviduje on sám nebo některý z jiných správců daně nedoplatek téhož daňového subjektu. Až v situaci, kdy tomu tak není, je oprávněn takový vratitelný přeplatek vydat, vrátit. Pokud však dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádost o vrácení přeplatku zamítne (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs 101/2008 – 60). V rámci přezkumu takového rozhodnutí se správní soud zabývá tím, zda správní orgány při posuzování vrácení přeplatku na dani postupovaly podle výše uvedených kritérií.

[25] Městský soud se naopak ve svém rozsudku zbytečně rozsáhlým způsobem zabýval citací judikatury Nejvyššího správního soudu, přičemž řádně neuvedl, co z uvedených judikatorních závěrů plyne pro otázku existence či neexistence přeplatku na dani z převodu nemovitostí na daňovém účtu žalobkyně. Svou pozornost zaměřil, tak jak mu to předkládala žalobní argumentace žalobkyně, pouze na otázku vlivu absolutní neplatnosti kupní smlouvy na vyměření daně; zabýval se tedy *de facto* problematikou vyměření daně, nikoliv samotným předmětem sporu, kterým bylo vrácení přeplatku na dani ve smyslu § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

[26] Žalobkyně sice ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uznala, že se městský soud k podstatě souzené věci nevyjádřil, avšak je podle ní možné ze závěrů soudu dovodit, že otázku absolutní neplatnosti kupní smlouvy považoval za zásadní vzhledem k určení, zda byla původní daňová povinnost řádně vyměřena. Jelikož byla daň zaplacena bez právního důvodu, logicky tak vznikl přeplatek na dani. Tuto argumentaci žalobkyně Nejvyšší správní soud nepovažuje za dostatečnou pro obhájení přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Městský soud se totiž zabýval pouze otázkou vyměření daně, což mu v rámci

přezkumu správních rozhodnutí týkajících se přeplatku na dani, nepřísluší. Naopak k otázce, jež byla předmětem sporu, tedy zda na osobním daňovém účtu žalobkyně existuje vratitelný přeplatek, se městský soud nijak nevyjádřil.

[27] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že napadený rozsudek městského soudu je třeba považovat z části za nepřezkoumatelný vzhledem k nedostatku důvodů rozhodnutí, neboť soud se dostatečně nevyjádřil k předmětu sporu, nýbrž zabýval se pouze souvisejícími problémy spadajícími do oblasti vyměření daně, a v podstatě tak přezkoumával správní rozhodnutí, která v tomto případě předmětem přezkumu nebyla.

[28] Nad rámec uvedeného soud shledal pochybení městského soudu také v tom, že napadený rozsudek se skládal z rozsáhlých citací judikatury zdejšího soudu, které nebyly vždy srozumitelně vztaženy k projednávané věci. V této souvislosti proto soud připomíná svoji judikaturu, ve které bylo řečeno: „*Jestliže je ta část odůvodnění rozsudku krajského soudu, v níž se měl krajský soud vyjádřit ke skutkovým a právním otázkám vyplývajícím z uplatněných žalobních bodů, tvořena z valné části toliko pasážemi převzatými bez dalšího komentáře z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právě odlišné věci, aniž by krajský soud zároveň vyložil, jaký význam mají tyto převzaté závěry pro jeho rozhodnutí ve věci, je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů.*“ (viz rozsudek ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64).

IV.B Otázka „dvojího zdanění“ téhož předmětu daně

[29] Nejvyšší správní soud souhlasí s žalobkyní v tom, že není možné připustit, aby byla na základě jednoho předmětu daně vyměřena daň dvakrát, a to bez možnosti prostředků nápravy tohoto dvojího zdanění. Takový závěr vyplývá také z judikatury zdejšího soudu.

[30] V rozsudku č. j. 6 A 69/2000 – 55, na který se odvolával také městský soud, zdejší soud poznamenal, že „*dani z převodu nemovitostí lze podrobit jenom takový úplatný převod nemovitosti, jehož účinky později neodpadnou a který přinese smluvním stranám užitek spočívající v uspokojení zájmu nabyvatele na získání nemovitosti do svého vlastnictví, jakož i opačného zájmu převodce na prodeji nemovitosti za sjednanou kupní cenu*“. Na tomto závěru Nejvyšší správní soud setrvává. Vyjádření k této otázce bylo v uvedeném rozsudku součástí *obiter dicta*, neboť samotné řízení se, obdobně jako v nyní souzeném případě, nevztahovalo k vyměření daně, ale jednalo se o řízení ve věci žádosti o prominutí daně.

[31] Dále Nejvyšší správní soud považuje za klíčové odkázat na svůj rozsudek ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 110/2007 – 55, č. 2402/2011 Sb. NSS, ve kterém uvedl, že „[s]*kutečnost, že daňový subjekt na základě vlastního rozhodnutí (byť správcem daně aprobovaného ve formě konkludentně vyměřené daně;* […]*) nesprávně zdanil předmět daně, nemůže, s poukazem na zásadu zákazu dvojího zdanění, ve výsledku vyloučit možnost provést řádné zdanění v souladu se zákonem. V opačném případě by vyvstala situace, kdy by daňovým subjektem nesprávně zdaněný předmět daně vylučoval provedení zdanění v souladu se zákonem. Vzniklý stav, kdy jedna a tatáž hodnota byla zdaněna dvakrát – jednou bez právního důvodu a podruhé v souladu se zákonem, musí být jako neudržitelný napraven, a to cestou dodatečného daňového přiznání podle § 41 citovaného zákona nebo cestou obnovy řízení podle § 54 tohoto*

zákona; tato náprava je však možná jen v rámci řízení o daňové povinnosti, v němž byl předmět daně nesprávně zdaněn."

[32] Soud proto uvádí, že zabránění dvojího zdanění téhož předmětu daně, které je považováno za nepřípustné, je možné prostřednictvím podání dodatečného daňového přiznání nebo za použití mimořádných opravných prostředků (například postupu podle § 56 zákona o správě daní a poplatků). V případě žalobkyně je však třeba konstatovat, že zákonné lhůty pro uplatnění uvedených prostředků nápravy již marně uplynuly.

[33] Správce daně vycházel při vydání původního platebního výměru především ze zápisu převodu vlastnického práva k pozemku v katastru nemovitostí.

[34] Nejvyšší správní soud uzavírá, že původní platební výměr je pravomocným rozhodnutím, byť vydaným na základě kupní smlouvy, která byla po dvou letech prohlášena za absolutně neplatnou. Nelze se domnívat, jak uvádí žalobkyně, že by se jednalo o rozhodnutí nicotné. Jak vyplývá z judikatury zdejšího soudu, za nicotné rozhodnutí je třeba považovat rozhodnutí způsobující takové vady, jako je například absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy vyvolávající nesrozumitelnost apod. Jde o rozhodnutí, která „*trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu; za dané situace tu není tedy nic, co by mohlo zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů.*[...] *Vyměření nebo doměření daně po uplynutí lhůty podle § 47 daňového řádu je vadou rozhodnutí, nikoliv však vadou tak intenzivní a zřejmou, aby způsobila faktickou neexistenci tohoto rozhodnutí; nelze proto hovořit o rozhodnutí nicotném*." (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161, č. 1542/2008 Sb. NSS).

[35] Vzhledem k výše uvedenému nelze původní platební výměr považovat za nicotné rozhodnutí, které by bylo nutno vnímat *ex offo* za rozhodnutí neexistující. Naopak, jde o rozhodnutí pravomocné, které v rámci vyměřovacího řízení nebylo v zákonem stanovených lhůtách napadeno, a proto nyní v řízení o přeplatku na dani ve smyslu § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků neměl správce daně jinou možnost, než na něj hledět jako na existující rozhodnutí, na základě kterého byla řádně zaplacena daň z převodu nemovitostí, a v jehož důsledku není evidován na osobním daňovém účtu žalobkyně žádný přeplatek.

[36] Soud proto shrnuje, že ačkoliv byl podle jemu dostupných informací původní platební výměr vydán na základě absolutně neplané kupní smlouvy, na nyní projednávaný případ týkající se přezkumu rozhodnutí stěžovatele podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, nemá tato skutečnost vliv. V této otázce proto Nejvyšší správní soud shledává rozsudek městského soudu nezákonným z důvodu nesprávného posouzení právní otázky týkající se vlivu absolutně neplatné kupní smlouvy na pravomocný platební výměr, ke kterému správce daně přihlížel v rámci řízení o vrácení přeplatku na dani.

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[37] Nejvyšší správní soud shledal námitky stěžovatele důvodnými, proto rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu v řízení, v němž je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[38] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. ledna 2013

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu