



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Součkové a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Karla Šimky v právní věci **žalobce: H., spol. s r. o.**, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Hradci Králové, se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové**, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 6. 2003, č. j. 31 Ca 43/2001 - 41,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 6. 2003, č. j. 31 Ca 43/2001 – 41, **se zrušuje** a věc se mu **vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného (dále též „stěžovatele“) ze dne 12. 12. 2000, č. j. 6186/120/2000-Ro bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Vrchlabí ze dne 30. 5. 2000, č. 1000000004, č. j. 22764/00/270972. Uvedeným platebním výměrem označeným v záhlaví tohoto rozhodnutí bylo rozhodnuto, že žalobci se doměruje daň z příjmů právnických osob ve výši 156 000 Kč. K doměření daně došlo kvůli dodatečnému zjištění, že žalobce jako převádějící převedl na nabyvatele, společnost S., spol. s r. o., svůj majetkový vklad a obchodní podíl ve výši 400 000 Kč ve společnosti E., spol. s r. o. za částku 1 Kč, a to tak, že ve skutečnosti k převodu došlo smlouvou z 25. 9. 1997 a nikoli, jak se žalobce snažil předstírat, již 16. 6. 1997. S účinností ke dni 3. 9. 1997 bylo ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) zákona o daních z příjmů (č. 586/1992 Sb.) změněno novelou č. 210/1997 Sb. tak, že namísto původního znění, podle něhož je výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů též „nabývací cena podílu na obchodní společnosti nebo družstvu v případě jeho prodeje“, začala platit dikce, že tímto výdajem (nákladem) je „nabývací cena podílu na obchodní společnosti nebo na družstvu při jeho prodeji, a to jen do výše příjmů z prodeje s výjimkou nabývací ceny podílu akciové společnosti (akcie), pro kterou platí ustanovení písmene r)“. Z tohoto důvodu bylo nutno základ daně z příjmů žalobce navýšit o žalobcem nesprávně odečtenou částku rozdílu mezi výší nabytého

obchodního podílu a jeho nabývací cenou, což vedlo k doměření daně z příjmů právnických osob ve shora uvedené výši 156 000 Kč.

Výše popsaným rozsudkem krajského soudu, vydaným ve správním soudnictví, byly uvedené rozhodnutí žalovaného i platební výměr, který byl rozhodnutím žalovaného potvrzen, zrušeny. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že správní orgán v daňovém řízení sice v době, kdy šetření a dokazování vedoucí k napadenému správnímu rozhodnutí prováděl, řádně zjistil skutkový stav a logicky správně na takto zjištěný skutkový stav aplikoval příslušná ustanovení zákona, zejména pak správně zjistil a právně zhodnotil, že k převodu majetkového podílu došlo až po účinnosti novely zákona o daních z příjmů č. 210/1997 Sb.; krajský soud však ale nemohl přehlédnout, že po vydání napadeného správního rozhodnutí nabyl právní moci rozsudek obecného soudu vydaný v nalézacím občanském řízení soudním, (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2003, č. j. 38 Cm 50/2002 - 62), jímž bylo rozhodnuto, že smlouva o převodu majetkového vkladu a obchodního podílu, uzavřená dne 16. 6. 1997 mezi žalobcem jako převádějícím a společností S., spol. s r. o. jako nabyvatelem, je platná. Podle krajského soudu rozhodujícího ve správním soudnictví rozsudek vydaný v občanském soudním řízení vydal obecný soud ve své pravomoci a jeho závěr (o platnosti smlouvy o převodu obchodního podílu z 16. 6. 1997) je třeba respektovat, což vylučuje, že by tentýž majetkový vklad a obchodní podíl mohl být převeden dne 25. 9. 1997. Z uvedeného důvodu shledal krajský soud rozhodující ve správním soudnictví správní rozhodnutí žalovaného i správní rozhodnutí Finančního úřadu ve Vrchlabí nezákonným a obě rozhodnutí zrušil.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel, tj. žalovaný, namítá nezákonnost rozhodnutí krajského soudu. Podle názoru stěžovatele Finanční úřad ve Vrchlabí i stěžovatel správně zjistili skutkový stav a správně posoudili jednání žalobce spočívající v předstírání dřívějšího data uzavření smlouvy o převodu majetkového vkladu a obchodního podílu jako snahu obejít ustanovení daňového zákona. Krajský soud nebyl oprávněn zrušit rozhodnutí správního orgánu s odkazem na to, že podle rozhodnutí v civilním řízení soudním, které bylo vydáno až po proběhlém daňovém řízení, včetně řádných opravných prostředků, jež jsou v tomto řízení k dispozici, je smlouva o převodu majetkového vkladu a obchodního podílu, datovaná dnem výhodným z daňového hlediska pro žalobce, platná.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti popírá oprávněnost podané kasační stížnosti, neboť se domnívá, že rozhodnutí krajského soudu vydané ve správním soudnictví je správné. Popřel, že by předstíral dřívější, pro sebe výhodné datum uzavření smlouvy o převodu majetkového vkladu a obchodního podílu, a vyjádřil přesvědčení, že stěžovatel jeho tvrzení o tom, že smlouva byla skutečně uzavřena 16. 6. 1997, nevyvrátil. Uvedl dále, že rozsudkem vydaným v občanském soudním řízení soud stran vyslovení platnosti smlouvy z 16. 6. 1997 pouze potvrdil právní stav věci.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu je v ní namítán důvod odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí soudu prvního stupně a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Je totiž nutno přisvědčit názoru stěžovatele, že krajský soud nesprávně právně posoudil věc, když dospěl k závěru, že rozhodnutí obecného soudu o určovací žalobě, podle něhož je smlouva o převodu

majetkového vkladu a obchodního podílu, uzavřená dne 16. 6. 1997 mezi žalobcem jako převádějícím a společností S., spol. s r. o. jako nabyvatelem, platná, je skutečností, kterou správní soud nemůže přehlédnout a kterou je nutno respektovat, a proto rozhodnutí správního orgánu zrušil.

Jak rozhodl již Vrchní soud v Praze ve věci 6 A 592/93, na dodatečné zdůvodnění napadeného rozhodnutí provedené v rámci vyjádření k žalobě, opírající se o skutková zjištění učiněná poté, kdy správní orgán o věci rozhodl, a nemající tedy podklad v provedeném dokazování, nemůže brát soud (ve smyslu tehdejšího § 250i odst. 1 o. s. ř.) zřetel. V projednávané věci je situace v jistém ohledu obdobná, byť nová skutková zjištění uplatnil před krajským soudem rozhodujícím ve správním soudnictví nikoli správní orgán, nýbrž žalobce jako účastník daňového řízení vedeného stěžovatelem. V daňovém řízení správní orgán prováděl šetření a dokazování ohledně skutečnosti, která byla pro rozhodnutí ve věci podstatná, a sice, kdy žalobce uzavřel smlouvu o převodu obchodního podílu, na základě níž mu mohla nebo naopak nemusela vzniknout daňová povinnost – podle toho, kdy k uzavření smlouvy došlo. V tomto daňovém řízení správní orgán dospěl na základě jím provedených důkazů, když při jejich hodnocení postupoval zcela v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, k závěru, že smlouva byla uzavřena až po účinnosti nového znění § 24 odst. 2 písm. w) zákona o daních z příjmů a nikoli již dne 16. 6. 1997, jak tvrdil žalobce. Z tohoto důvodu správní orgán posoudil smlouvu o převodu obchodního podílu podle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků jako úkon, jehož skutečným obsahem bylo, pokud jde o datum uzavření smlouvy, to, že k němu došlo 25. 9. 1997 a nikoli, jak žalobce předstíral, 16. 6. 1997.

Žalobce poté, co zjistil, k jakým skutkovým zjištěním dospěl v daňovém řízení správní orgán, podal v občanském řízení soudním žalobu na určení platnosti smlouvy o převodu majetkového vkladu a obchodního podílu, v rámci níž soud též nepřímo (jako součást zkoumání platnosti smlouvy jako celku) posuzoval otázku data jejího uzavření. Soud zde dospěl k závěru, že smlouva platná je a mimo jiné se ve výroku nepřímo vyjádřil i o datu jejího uzavření, když uvedl, že smlouva z 16. 6. 1997 je platná.

Otázka platnosti a data uzavření smlouvy o převodu obchodního podílu byla pro správní orgán v daňovém řízení předběžnou otázkou. Předběžnou otázkou je podle nauky správního a finančního práva taková otázka, jejíž řešení nepřísluší orgánu, který ve věci rozhoduje, ale o které je nutno si učinit úsudek, aby vůbec ve věci mohlo být rozhodnuto. Podle některých názorů je předběžnou otázkou každá otázka, jež se neřeší v řízení, o které jde, ale o které je nutno si učinit úsudek, aby vůbec ve věci mohlo být (nějak) rozhodnuto (Kindl/Telecký/Válková, Zákon o správě daní a poplatků, komentář, C. H. Beck, Praha 2002, str. 199). Ohledně vázanosti správního orgánu rozhodnutími jiných správních nebo soudních orgánů platí v daňovém řízení ustanovení § 28 zákona o správě daní a poplatků. Podle odst. 1 tohoto ustanovení, vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení. Správce daně si nemůže jako o předběžné otázce učinit úsudek o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin nebo přešůpek, nebo o osobním stavu občana.

Správní orgán rozhodoval o doměření daně v situaci, kdy žádné rozhodnutí příslušného orgánu k dispozici nebylo, takže si o předběžné otázce učinil úsudek sám, zcela v intencích

§ 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a své úvahy ohledně posouzení předběžné otázky přesvědčivě a konsekventně vyjádřil v odůvodnění žalobou napadeného správního rozhodnutí; postupoval tedy zcela v souladu s požadavky vyjádřenými Nejvyšším správním soudem v nedávné době zejm. v rozhodnutí č. j. 6 A 101/2002 - 52 ze dne 24. 2. 2004.

Rozhodnutí soudu v občanském soudním řízení o otázce, kterou správní orgán v daňovém řízení řešil jako otázku předběžnou, jež bylo vydáno až poté, co správní orgán poslední instance ve věci rozhodl, nemůže již samo o sobě – bez toho, aby rozhodnutí správního orgánu trpělo nějakými vadami – být důvodem ke zrušení rozhodnutí správního orgánu soudem ve správním soudnictví. Takové občanskoprávní rozhodnutí může být toliko důvodem obnovy řízení podle § 54 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud tedy postupoval nesprávně, pokud jen z tohoto důvodu – když jiné vady v jím přezkoumávaném správním rozhodnutí neshledal – toto správní rozhodnutí zrušil.

Na okraj je třeba poznamenat, že klíčovou otázkou pro rozhodnutí o tom, zda má být žalobci doměřena daň či nikoli, není, zda je smlouva o převodu majetkového vkladu a obchodního podílu, na základě níž byl z něho jako převádějícího na nabyvatele převeden obchodní podíl ve společnosti E., spol. s r. o., platná, nýbrž to, jakého dne byl tento právní úkon učiněn. Tato otázka je v první řadě otázkou skutkovou, teprve v další rovině otázkou právní. Otázkou skutkovou je potud, že je třeba určit, kterého dne byla listina obsahující text smlouvy opatřena podpisy smluvních stran; otázkou právní pak v tom ohledu, zda projevy vůle stran byly perfektní a v souladu se zákonem, zda smlouva měla předepsané náležitosti a zda nebyla z nějakého důvodu absolutně neplatná. O skutkové otázce spočívající v datu podpisu smlouvy může samozřejmě rozhodovat soud v občanském soudním řízení; rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2003, č. j. 38 Cm 50/2002 - 62 se však touto otázkou zabýval toliko nepřímou, když smlouvu, kterou prohlásil za platnou, označil jako smlouvu uzavřenou dne 16. 6. 1997. Tím, zda byla uvedená smlouva (nejpozději) v tento den také opatřena podpisy smluvních stran, se však soud vůbec meritorně nezabýval, neboť pouze konstatoval, že smlouva o převodu majetkového vkladu a obchodního podílu byla uzavřena v souladu se společenskou smlouvou společnosti E. spol. s r. o., jejíž valná hromada k jejímu uzavření dala dne 16. 6. 1997 souhlas, a že má předepsané náležitosti.

Z uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu zrušil a vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. 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 (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 11. 11. 2004

JUDr. Marie Součková
předsedkyně senátu