



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 Camrdy v právní věci žalobce: **Kooperativa ČR a. s.**, se sídlem v Dobrušce, Na Poříčí 859, proti žalovanému: **Finanční úřad v Dobrušce**, Šubertovo nám. 53, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 5. 2008, č. j. 31 Ca 114/2007 – 28,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 5. 2008, č. j. 31 Ca 114/2007 – 28 **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, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí o reklamaci ze dne 16. 11. 2007, č. j. 34051/07/254974/2298. Předmětem řízení před krajským soudem byla žaloba proti rozhodnutí, kterým stěžovatel přiznal žalobci úrok z přeplatku.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“). Stěžovatel 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. Z tohoto pohledu je napadený rozsudek na hranici přezkoumatelnosti. V projednávané věci byla původně vyměřená daňová povinnost změněna na základě obnovy řízení dle § 54 zákona o správě daní. 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. Stěžovatel je názoru, že krajským soudem použitý judikát na projednávanou věc nedopadá.

Stěžovatel má za to, že pro správné posouzení věci je třeba vyjít ze skutečností, které zapříčinily vznik samotného přeplatku. Touto skutečností bylo uplatnění mimořádného opravného prostředku – obnovy řízení; v tomto řízení byl platební výměr, kterým byla původně vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 5 966 120 Kč, zrušen proto, že vyšla najevo nová skutečnost, která nemohla být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněna již dříve v řízení a mohla mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí – v dané věci to byla soudem určená neplatnost smlouvy. Obecně se při obnově řízení novým rozhodnutím původní rozhodnutí ve věci ruší s tím, že účinky nového rozhodnutí jsou většinou vztahovány až k právní moci tohoto nového rozhodnutí. S tím souvisí skutečnost, že i proti tomuto novému rozhodnutí lze opět podat odvolání.

V řízení před krajským soudem nebyla 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. V souzené věci a v aplikovaném judikátu NSS byla výše daňové povinnosti změněna (a tedy i vznik přeplatku zapříčiněn) na základě zcela odlišných, v daňovém řádu striktně definovaných skutečností. Ze zmíněného rozsudku NSS vyplývá, že konečnému rozhodnutí o stanovení daně předcházely rozsudky správního soudu, kterými soud zrušil rozhodnutí (dodatečné platební výměry) správce daně nejprve pro nepřezkoumatelnost a následně pro vady řízení, přičemž žalobou byla v těchto případech napadena rozhodnutí odvolacího orgánu, který rozhodoval o řádných opravných prostředcích.

Naproti tomu krajský soud v rozsudku, který je nyní napadán kasační stížností, nevzal v úvahu skutečnost, že rozhodnutí vydané stěžovatelem dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní předcházela změna daňové povinnosti po obnově řízení, povolené podle § 54 cit. zákona, tedy v důsledku mimořádného opravného prostředku. Novou skutečností, pro kterou bylo nové řízení vedeno, byl 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.

Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na rozhodnutí rozšířeného senátu NSS č. j. 2 Afs 51/2006 - 58 ze dne 17. 7. 2007, v němž se uvádí: „...tím se také obnova řízení liší od jiných mimořádných opravných prostředků sloužících ke 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.“

Krajský soud však, v rozporu s tímto názorem, napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí stěžovatele pro nezákonnost, čímž deklaroval, že vznik přeplatku zavinil stěžovatel. Stěžovatel

rovněž odkazuje k této otázce na odbornou literaturu – viz Kobík J., Správa daní a poplatků, 5. vydání, nakl. ANAG, str. 605 k § 64 odst. 6 daňového řádu: „...tento případ nemůže nastat nikdy např. u změny daňové povinnosti v důsledku uplatnění obnovy řízení.“

Stěžovatel má za to, že vznik přeplatku nezavinil; 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. 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. Zároveň je přesvědčen o správnosti svého postupu, zamítl-li rozhodnutím ze dne 16. 11. 2007, č. j. 34051/07/254974/2298 reklamaci proti uvedenému rozhodnutí.

Stěžovatel rovněž poukazuje na vady řízení před krajským soudem, když tento aniž by byl schopen posoudit, zda rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 1. 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, přesto vyslovil obecný právní názor na vznik hmotněprávního nároku žalobce.

Stěžovatel považuje rozsudek krajského soudu, v kontextu výše uvedeného, rovněž za nepřezkoumatelný pro nedostatek odůvodnění.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření uvedl, že argumentace stěžovatele sleduje jediný cíl, a to, prokázat, že platební výměr stěžovatele ze dne 15. 1. 2000 byl vydán v souladu se zákonem a tedy že i následná výzva ručiteli ze dne 7. 3. 2000 byla zákonná. I když žalobce již v žalobě uvedl a doložil argumenty, které tuto fikci stěžovatele vyvracejí, žalobce považoval za nutné na ni znovu poukázat:

Platebním výměrem č. j. 2360/00/254973/1939 ze dne 15. 1. 2000 byla společnost ELMAN a. s. vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 5 966 120 Kč. Tento platební výměr byl stěžovatelem vydán v rozporu se zákonem zejména proto, že:

- jak plyne z předkládací zprávy stěžovatele ze dne 9. 2. 2001, měl stěžovatel k dispozici celkem 5 důkazů, o které údajně opíral své zjištění, že došlo k zániku osvobození od placení daně z převodu nemovitostí ve smyslu ust. § 20 odst. 6 zák. č. 357/1992 Sb. S odvoláním na § 155 odst. 3 písm. c) a § 156 odst. 2 a 6 obchodního zákoníku je však jediným z uvedených důkazů, který prokazuje vlastnictví akcií důkaz ad 5) – výpis z knihy akcionářů, který měl stěžovatel k dispozici od 7. 9. 1999. Tento důkaz však stěžovatel nevzal vůbec v úvahu, aniž zdůvodnil proč. Stěžovatel tedy posoudil změnu ve vlastnictví akcií žalobce na základě dokladů, které vlastnictví akcií neprokazují, nezjistil co nejuplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, v rozporu s tím co mu výslovně ukládá § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., neučinil opatření ke správnému a úplnému zjištění daňových povinností v rozporu s ust. § 1 odst. 2 cit. zákona a nedbal práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu v rozporu s ust. § 2 odst. 1 cit. zákona.
- jak plyne z platebního výměru č. j. 7089/04/254970/1939 ze dne 23. 2. 2004, který byl vydán na základě obnoveného řízení, byla společnost ELMAN a. s. vlastníkem akcií žalobce v řadě nepřerušené (a je jím dosud), osvobození od placení daně z převodu nemovitostí tedy nezaniklo. V obnoveném řízení stěžovatel pouze ověřil tuto skutečnost,

kteřá mu byla známa již od 7. 9. 1999 a jakékoli tvrzení o nových skutečnostech nebo důkazech, které nemohly být stěžovateli známy, jsou nesmyslné, stejně tak je nesmyslné tvrzení, že se nezákonný platební výměř stal pravomocným. Stěžovatel se pouze dosud nevypořádal s tím, že na jedné straně v platebním výměřu č. j. 7089/04/254970/1939 uvedl, že nedošlo k přerušení lhůty pro osvobození, kterou však platební výměřem 2360/00/254973/1939 přerušil z moci úřední a zcela pominul skutečnost, že jím učiněné úkony nemohou zůstat v platnosti, a to ani na přechodnou dobu (na dobu od 1. 2. 2000 do 24. 2. 2004).

Vzhledem k tomu, že dne 21. 1. 2000 byl na majetek společnosti ELMAN a. s. prohlášen konkurs, vydal stěžovatel dne 7. 3. 2000 žalobci jako ručiteli výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ve výši 5 966 120 Kč. Jak bylo prokázáno, nikdy neexistoval závazek daňového dlužníka, společnosti ELMAN a. s., nemohl tedy existovat závazek ručitele tuto neexistující pohledávku plnit.

Přes opakované žádosti žalobce ke zrušení výzvy č. j. 7901/00/254973/1939 (výzva ručiteli), nebyla stěžovatelem výzva zrušena a přes opakované žádosti nebylo povoleno dluh splácet. Dne 31. 8. 2000 zahájil stěžovatel exekuce na majetek žalobce a v rámci vedených exekucí zajistil veškerý majetek žalobce. Stěžovatel z výtěžku jím vedených exekucí inkasoval celkem 1 400 373,60 Kč; z této částky vrátil žalobci dne 12. 9. 2007 částku 338 473,20 Kč, kterou do uvedeného data zadržoval jako náklady exekučního řízení.

Žalobce považuje za nesporné, že vydaný platební výměř č. j. 2360/00/254973/1939 ze dne 15. 1. 2000 je výměřem nezákonným a všechny na tento výměř navazující kroky jsou nezákonné, zaviněné stěžovatelem. Nárok na příslušný úrok z prodlení je tedy nárokem legitimním. Z uvedených důvodů navrhuje žalobce kasační stížnost zamítnout a rozsudek krajského soudu potvrdit.

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

Ze spisového materiálu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti:

Dne 25. 1. 2000 byla společnost ELMAN a. s. vyměřena platebním výměřem daň z převodu nemovitostí ve výši 5 966 120 Kč z důvodu nedodržení podmínek pro osvobození od daně. Proti tomuto rozhodnutí nebylo podáno odvolání. Dne 7. 3. 2000 byla vydána výzva žalobci, jakožto ručiteli, k zaplacení daňového nedoplatku vzniklého na základě výše uvedeného platebního výměřu. Proti výzvě podal ručitel odvolání, 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 nabyl právní moci dne 22. 1. 2003; tímto rozsudkem bylo rozhodnuto o tom, že smlouva uzavřená mezi společností 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. Proti rozhodnutí o vrácení přeplatku se žalobce neodvolal.

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

Zatímco žalobce má za to, že přeplatek byl zapříčiněn postupem 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.

Spornou otázkou ve věci, tak jak ji žalobce nastolil v žalobě je způsob výpočtu příslušného úroku z prodlení; žalobce přitom v žalobě činil spornými dvě otázky:

- 1) namítal, že správce daně nesprávně úrok z přeplatku počítal až ode dne výzvy k vrácení přeplatku, sporným tedy činil stanovení počátku lhůty, od které byl úrok počítán,
- 2) domáhal se přiznání úroku z vráceného přeplatku ve výši 140% diskontní úrokové sazby ČNB, tzn. tvrdil, že se jednalo o přeplatek zaviněný správcem daně.

Krajský soud se vypořádal s žalobními námitkami toliko tak, že 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 ubrazena. 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.*“

Nejvyšší správní soud se předně musel vypořádat se stěžovatelem namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu; shledal-li by totiž tuto námitku důvodnou, tato skutečnost již sama o sobě by musela vést ke zrušení napadeného rozsudku.

Nejvyšší správní soud již několikrát zdůraznil, že jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy) a vylučujícím libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky odůvodnit (ve správním soudnictví viz ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění soudního rozhodnutí musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení

důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud považoval či nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě, a proč odůvodnění žalovaného k žalobním námitkám považuje za liché či mylné, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby, resp. obhajoby. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá a nebo dokonce klíčovou otázku nezodpoví vůbec – jak se stalo i v tomto případě.

K legitimním požadavkům na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí se rovněž několikrát vyslovil i Ústavní soud, např. v nálezu ze dne 12. 5. 2004, sp. zn. IV. ÚS 563/03 Ústavní soud uvedl: „*Soudy jsou povinny se podle ustanovení § 132 občanského soudního řádu vypořádat se vším, co v průběhu řízení vyšlo najevo a co účastníci řízení tvrdí, má-li to vztah ke projednávané věci. Pokud soudy této zákonné povinnosti nedostojí, a to jednak tím, že se zjištěnými skutečnostmi nebo tvrzenými námitkami nezabývají vůbec, nebo se s nimi vypořádají nedostatečným způsobem, má to za následek vadu řízení.*“ Rovněž tak např. v nálezu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, Ústavní soud konstatoval: „*V případě, kdy jsou právní závěry soudu v extrémním nesouladu s vykonanými skutkovými zjištěními anebo z nich v žádné možné interpretaci soudního rozhodnutí nevyplynou, nutno takovéto rozhodnutí považovat za stojící v rozporu s čl. 36 odst. 1 Listiny, jakož i s čl. 1 Ústavy.*“

Z tohoto pohledu je proto nutno hodnotit jako zákonnému postupu nevyhovující 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).

Z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu 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.

Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozhodnutí ze dne 17. 7. 2007, č. j. 2 Afs 51/2006 - 58: „*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.*“

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 neunesse důkazní břemeno, které jej stíhá a neunesse 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.

Nejvyššímu správnímu soudu, s přihlédnutím k výše uvedenému nezbyvá, než uzavřít, že řízení před krajským soudem trpělo vadou dle § 103 odst. 1 písm. d) a § 109 odst. 3 s. ř. s., spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu pro jeho nesrozumitelnost a pro nedostatek důvodů. Výše naznačenými otázkami se tedy krajský soud bude zabývat v dalším řízení.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§110 odst. 2 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 19. února 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu