

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy Josefa Baxy a soudců Zdeňka Kühna, Jany Brothánkové, Lenky Matyášové, Barbary Pořízkové, Aleše Roztočila a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **M. D.**, zastoupené Mgr. Filipem Slavíkem, advokátem se sídlem Ptašinského 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 10. 2012, čj. 4431/12-1400-201897, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 19. 6. 2014, čj. 45 Af 35/2012 - 52,

t a k t o :

- I. 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 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2010, ve spojení s § 54 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.
- II. Věc se vrací k projednání a rozhodnutí šestému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně jako kupující uzavřela dne 10. 3. 2005 se společností Miniland.CZ s. r. o. jako prodávající kupní smlouvu o prodeji nemovitostí. Na základě této kupní smlouvy bylo do katastru nemovitostí s účinky k 11. 4. 2005 zapsáno vlastnické právo žalobkyně. Jelikož prodávající společnost neuhradila splatnou daň z převodu nemovitosti, vyzval správce daně k zaplacení daňového nedoplatku žalobkyni jako zákonného ručitele. Proti výzvě podala žalobkyně v zákonné lhůtě dne 19. 12. 2005 odvolání. Následně bylo odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 15. 12. 2006 částečně vyhověno a částka uvedená ve výzvě k zaplacení ručitelem byla snížena na 697.476 Kč. Žalobkyně daň zaplatila.

[2] Prodávající společnost Miniland.CZ mezitím napadla platnost kupní smlouvy o prodeji nemovitostí civilní žalobou. Rozsudkem ze dne 15. 3. 2011, čj. 4 C 192/2005 - 396, Okresní soud Praha-západ její žalobě vyhověl a určil, že Miniland.CZ je vlastnící sporných nemovitostí. Krajský soud v Praze k odvolání žalobkyně (která v tomto civilním sporu vystupovala jako žalovaná) rozsudek okresního soudu s drobnou, pro nynější věc nepodstatnou změnou potvrdil, a to rozsudkem ze dne 6. 10. 2011, čj. 27 Co 304/2011 - 461. Oba soudy vyšly z toho, že nepeněžitým vkladem sporných nemovitostí byl v roce 2000 zvýšen základní kapitál společnosti Miniland.CZ. Prodejem sporných nemovitostí „fakticky došlo ke snížení základního kapitálu“. Měla-li kupní smlouva „*ve svých důsledcích vést ke snížení základního kapitálu, bylo třeba, aby jejímu uzavření předcházelo písemné rozhodnutí jediné společnice o snížení základního kapitálu ve formě notářského zápisu*“ podle § 125 odst. 1 písm. e), § 127 odst. 4 a § 132 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku. Proto je kupní smlouva pro rozpor se zákonem od počátku absolutně neplatná podle § 39 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku. Rozsudek odvolacího soudu v roce 2014 zrušil Nejvyšší soud, a to rozsudkem ze dne 13. 8. 2014, sp. zn. 29 Cdo 2790/2012. V něm vyslovil názor, že převod nemovitostí, které byly v minulosti vloženy jakožto nepeněžitý vklad do společnosti, nemá žádný vliv na výši základního kapitálu; nakládání s nimi není omezeno zákonem úpravou, jež svěřuje rozhodování o změnách výše základního kapitálu do působnosti valné hromady společnosti s ručením omezeným, resp. jejího jediného společníka.

[3] 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 byla dle žalobkyně shora uvedená rozhodnutí Okresního soudu Praha-západ a Krajského soudu v Praze, dle kterých se žalobkyně nikdy nestala vlastníkem nemovitostí, jejichž převod byl předmětem zdanění.

[4] Správce daně rozhodnutím ze dne 16. 4. 2012 nařídil obnovu řízení ve věci rozhodnutí o vyměření daně z převodu nemovitostí, a to dle § 119 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Proti rozhodnutí o nařízení obnovy řízení se odvolala společnost Miniland.CZ jako prodávající. Ta upozornila, že žalobkyně podala proti rozhodnutí odvolacího soudu dovolání k Nejvyššímu soudu, o kterém tehdy ještě nebylo rozhodnuto. Žalovaný rozhodl o odvolání dne 15. 10. 2012 tak, že rozhodnutí správce daně zrušil a řízení o obnově zastavil z důvodu uplynutí lhůty k podání návrhu na obnovu řízení. Na základě přechodných ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu aplikoval žalovaný § 54 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve spojení s § 22 odst. 1 a 2 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“). Objektivní prekluzivní lhůta tak dle žalovaného marně uplynula již dne 31. 12. 2009, tedy ještě před účinností daňového řádu (1. 1. 2011).

[5] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Přitom s odkazem na přechodné ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu použil právní úpravu obnovy řízení v daňovém řádu. Krajský soud nejprve posuzoval prekluzivní lhůtu v případě návrhu na obnovu řízení nalézacího. V tomto ohledu ve shodě se žalovaným dospěl k závěru, že nejzazší lhůta pro

nařízení obnovy řízení zakotvená v § 118 odst. 2 daňového řádu uběhla 31. 12. 2009; obnova řízení ve věci vyměření daně z převodu nemovitostí již nebyla v okamžiku podání návrhu žalobkyně možná. Krajský soud však dále dospěl k závěru, že výzva ručiteli k úhradě nedoplatku je úkonem při placení daní. Podle § 160 odst. 1 daňového řádu nelze nedoplatek vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let. Lhůta pro placení daně začne běžet dnem splatnosti daně. Tato lhůta doposud neuběhla. Krajský soud tak konstatoval nezákonnost rozhodnutí žalovaného a dalšími námitkami žalobkyně se nezabýval.

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž zpochybnil závěr krajského soudu o aplikaci lhůty pro placení daně.

II. Postoupení věci rozšířenému senátu

[7] Jak uvedl šestý senát v předkládacím usnesení, nesdílí názor krajského soudu, dle kterého se vůči návrhu ručitele na obnovu vyměrovacího řízení uplatní šestiletá prekluzivní lhůta pro placení daně. Naopak má ve shodě se stěžovatelem za to, že na věc je nutno aplikovat prekluzivní lhůtu pro návrh na obnovu řízení vyměrovacího.

[8] Šestý senát nicméně nesdílí ani názor stěžovatele a krajského soudu, že objektivní prekluzivní lhůta pro návrh na obnovu řízení vyměrovacího již nepochybně uplynula. Absolutní neplatnost kupní smlouvy o převodu nemovitosti, na jejímž základě má být vyměřena daň, je skutečností, která vylučuje vznik povinnosti podat daňové přiznání, a to bez ohledu na stav zápisu v katastru nemovitostí. Předmětem zdanění je totiž v případě daně z převodu nemovitostí vždy reálně existující převod nemovitosti.

[9] Na podporu svého názoru cituje šestý senát řadu rozhodnutí NSS, z nichž plyne, že předmětem daně z převodu nemovitostí je dokonaný a právně perfektní převod nebo přechod vlastnického práva k nemovitosti. Povinnost platit daň z převodu nemovitostí nastane jen tehdy, převede-li se nebo přejde-li skutečně vlastnické právo k nemovitosti z jedné osoby na druhou (rozsudky NSS ze dne 3. 2. 2005, čj. 2 Afs 94/2004 - 50, a ze dne 30. 11. 2005, čj. 6 A 69/2000 - 55). K absolutní neplatnosti smlouvy o převodu nemovitosti přihlédne správní soud i tehdy, pokud byla civilním soudem deklarována až po skončení daňového řízení (rozsudek NSS ze dne 29. 4. 2008, čj. 2 Afs 9/2005 - 158).

[10] Pokud tedy nevznikla povinnost podat daňové přiznání, nelze konstruovat lhůtu k vyměření či doměření daně dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani, jelikož nelze určit počátek běhu této lhůty. Ze stejných důvodů nelze konstruovat ani objektivní prekluzivní lhůtu pro obnovu nalézacího řízení, která se od lhůty pro stanovení daně odvozuje. V případě absolutní neplatnosti smlouvy o úplatném převodu nemovitosti nelze určit počátek objektivní prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně a nelze určit ani počátek objektivní prekluzivní lhůty pro obnovu řízení. Takový závěr je pak v souladu s výše citovanou judikaturou, je ovšem rozporný s rozsudkem ze dne 12. 9. 2013, čj. 7 Afs 78/2013 - 27. Zde sedmý senát konstatoval vznik povinnosti podat daňové přiznání a určil počátek běhu prekluzivní lhůty pro návrh na obnovu řízení bez ohledu na

absolutní neplatnost smlouvy o převodu nemovitosti, na jehož základě má být daň vyměřena.

[11] Šestý senát považuje za vhodné poukázat na další systematické argumenty svědčící ve prospěch jeho závěru, že žádná lhůta nebeží. Předně upozornil na § 25 zákona o trojdani, který upravoval možnost správce daně daň z převodu nemovitosti prominout. Pokud zákonodárce umožnil prominout daň v případě, kdy pominuly účinky právně bezvadné smlouvy o převodu nemovitosti z důvodu odstoupení od smlouvy nebo následného zrušení smlouvy, tím spíše by měl zahrnout mezi důvody prominutí daně případ, kdy je smlouva o převodu nemovitosti od počátku neplatná. Jediným možným důvodem, proč tak neučinil, je implicitní předpoklad, že taková smlouva *de iure* nikdy neexistovala a nemůže tudíž daňovou povinnost ani založit.

[12] Zákon o trojdani byl s účinností ke dni 1. 1. 2014 zrušen a nahrazen zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Nová úprava zatěžující zdaněním úplatný převod nemovitých věcí nabízí odlišná východiska. Zásadu, že zdanění lze podrobit skutečně pouze existující převod nemovitosti, však lze vyčíst z výslovného znění relevantních ustanovení nového zákona (viz § 54 a § 55). Nová právní úprava by tak pro řešený případ nabídla racionálnější řešení. Povinnost k dani podle nového zákona vznikla, z důvodu později „objevené“ neplatnosti smlouvy zanikla a daňový subjekt by mohl úpravu daňové povinnosti uplatnit dodatečným daňovým přiznáním bez ohledu na lhůtu pro stanovení daně.

[13] Z tohoto důvodu šestý senát předkládá rozšířenému senátu následující otázky: *Je povinnost podat daňové přiznání ve smyslu § 21 odst. 2 zákona o trojdani spojena s vkladem práva do katastru nemovitostí i v případě, že bylo toto právo vloženo na základě absolutně neplatné smlouvy o převodu nemovitosti, a neodráží tudíž skutečný stav, nebo je třeba tuto povinnost interpretovat v souladu s § 9 odst. 1 zákona o trojdani tak, že podrobit dani lze pouze právně existující převod nemovitosti a v případě absolutní neplatnosti smlouvy o převodu nemovitosti povinnost podat daňové přiznání nevzniká? Lze v případě absolutní neplatnosti smlouvy o převodu nemovitosti určit počátek objektivní prekluzivní lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení, resp. Pro vyměření či doměření daně?*

III. Vyjádření žalobkyně

[14] Žalobkyně se ztotožnila s názorem předkládajícího senátu. Opačný výklad, zastávaný sedmým senátem, by vedl k přílišné tvrdosti, neboť by nemohla obnovit daňové řízení, ve kterém zaplatila daň, kterou reálně nedlužila. Závěrem upozornila, že Krajský soud v Praze v únoru 2015 opětovně prohlásil kupní smlouvu za absolutně neplatnou.

[15] Stěžovatel se k usnesení o postoupení věci nevyjádřil.

IV. Posouzení věci rozšířeným senátem

IV.1. Aplikovatelná právní úprava

[16] Rozšířený senát musel nejprve určit, jakou právní úpravou se projednávaná věc řídí.

[17] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011 (§ 266), kdy nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (§ 265 bod 1 daňového řádu).

[18] Žalobkyně podala návrh na obnovu řízení dne 27. 1. 2012, tedy za účinnosti daňového řádu. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován*. Z toho plyne, že podle daňového řádu se posuzují jen ty lhůty k vyměření daně, které doposud neuběhly. Pokud lhůta uběhla přede dnem účinnosti daňového řádu, řídí se její běh v úplnosti dosavadními předpisy.

[19] Podle § 22 odst. 1 zákona o trojdani, ve znění do 31. 12. 2010, *daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání*. Podle § 22 odst. 2 *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*. Právě toto ustanovení bylo v rozhodné době na nynější kauzu aplikovatelné (viz § 97 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož ustanovení části první až šesté a osmé tohoto zákona se použijí, pokud zvláštní daňový zákon nestanoví jinak; tímto zvláštním daňovým zákonem byl do konce roku 2010 právě zákon o trojdani, resp. jeho § 22).

[20] Podle stěžovatele objektivní prekluzivní lhůta k vyměření daně z převodu nemovitostí, a tedy i k obnově řízení o vyměření téže daně marně uplynula již dne 31. 12. 2009, po třech letech od konce kalendářního roku 2006, ve kterém byla žalobkyně zpravena o úkonu směřujícím k vyměření daně. Protože prekluzivní lhůta uběhla ještě před účinností daňového řádu, bylo třeba posuzovat otázku běhu a délky lhůty k vyměření daně podle § 22 zákona o trojdani (ve znění do 31. 12. 2010) ve spojení s § 97 zákona o správě daní a poplatků. Naopak podle překládajícího senátu prekluzivní lhůta nikdy nezačala běžet, protože začít běžet ani nemohla s ohledem na absenci skutečnosti, která by běh lhůty založila.

[21] Rozšířený senát počátek a běh lhůty posuzoval podle zákona o správě daní a poplatků a podle zákona o trojdani, ve znění do 31. 12. 2010. Připomíná, že zákon o trojdani byl zrušen ke dni 1. 1. 2014, kdy byl nahrazen zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (§ 58 bod 1 a § 59 zákonného opatření).

IV.2. Právní moc rozšířeného senátu

[22] Šestý senát dovozuje existenci judikatorního rozkolu z judikátů NSS cit. v bodě [9] shora.

[23] V rozsudku ze dne 3. 2. 2005, čj. 2 Afs 94/2004 - 50, č. 979/2006 Sb. NSS (věc *Popr*), se uvádí, že povinnost platit daň z převodu nemovitostí podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani nastane jen tehdy, převede-li se nebo přejde-li skutečně vlastnické právo k nemovitosti z jedné osoby na druhou. *A contrario* tedy platí, že daňová povinnost nevznikne, nedojde-li vůbec k převodu či přechodu vlastnického práva. Namítá-li poplatník daně z převodu nemovitostí nebo jeho ručitel, že k převodu nebo přechodu vlastnického práva k nemovitosti ve skutečnosti vůbec nedošlo, a neřešil-li tuto otázku katastrální úřad ve vkladovém řízení, musí si otázku, zda k převodu nebo přechodu vlastnického práva došlo, posoudit správce daně sám jako předběžnou otázku (§ 28 zákona o správě daní a poplatků). O tom, zda běží lhůta na vyměření daně, byť je smlouva absolutně neplatná, rozsudek ve věci *Popr* nehovoří.

[24] Nic jiného neplyne ani z rozsudku ze dne 30. 11. 2005, čj. 6 A 69/2000 - 55. Nejvyšší správní soud zde vyslovil závěr, podle něhož pokud žalobce převedl na jiného za úplatu nemovitost, avšak v důsledku nezaplacení kupní ceny kupujícím došlo k naplnění rozvazovací podmínky, a tedy pozbytí právních účinků smlouvy o převodu této nemovitosti od samého počátku, není dán předmět daně ve smyslu § 9 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani a prodávající proto není povinen platit daň z převodu nemovitostí. O lhůtě pro vyměření daně se zde nehovoří.

[25] Rozsudek ze dne 29. 4. 2008, čj. 2 Afs 9/2005 - 158, č. 1624/2008 Sb. NSS (věc *Z + Z a další*) navazuje na oba právě citované judikáty. Ty rozvíjí jen o úvahu ve vztahu k § 75 odst. 1 s. ř. s., podle níž krajský soud musí zohlednit, že kupní smlouva, na jejímž základě došlo k vyměření daně, byla absolutně neplatná, třebaže rozsudek soudu, který neplatnost deklaroval, byl vydán a nabyl právní moci až po skončení daňového řízení. Jak druhý senát vysvětlil, pokud „by tedy krajský soud zohlednil neplatnost kupní smlouvy, která byla během soudního řízení již jednoznačně vyslovena v rozsudku okresního soudu, nemohl by dospět k jinému závěru, než že již nejen není, ale de iure zde ani v době rozhodování správního orgánu vůbec nebyl převod vlastnictví, který by podléhal dani z převodu nemovitostí.“ Ani tento rozsudek ve věci *Z + Z a další* nijak neřeší počátek běhu prekluzivní lhůty k vyměření daně.

[26] Naproti tomu rozsudek ze dne 12. 9. 2013, čj. 7 Afs 78/2013 - 27, se jako jediný z rozsudků citovaných předkládajícím senátem přímo dotýká nyní posuzované věci. Sedmý senát zde nesouhlasil s tezí, podle níž neměla být daň vůbec stanovena, neboť z důvodu absolutní neplatnosti kupní smlouvy nebylo možno určit počátek běhu lhůty pro stanovení daně z převodu nemovitostí. Jak sedmý senát uvedl, okamžik počátku běhu lhůty ke stanovení daně vyplývá přímo ze zákona, konkrétně z § 21 odst. 2 písm. a) zákona o trojdani – tedy den zápisu do katastru nemovitostí. „Nelze proto dospět k závěru, že v projednávané věci nebylo možno určit počátek i konec lhůty k vyměření daně právnímu předchůdci, a že proto doposud neuplynula objektivní lhůta k vyměření daně z převodu nemovitostí, která by jinak bránila stěžovatelce v účinném uplatnění mimořádného opravného prostředku - návrhu na obnovu řízení“, uzavřel soud.

[27] Ze tří rozsudků citovaných v bodech [23], [24] a [25] tedy plyne jen to, že povinnost platit daň z převodu nemovitostí podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani nastane jen tehdy, převede-li se nebo přejde-li skutečně vlastnické právo k nemovitosti z jedné osoby

na druhou. Naprosto nic ovšem tyto judikáty neříkají o běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně z převodu nemovitostí, respektive tomu odpovídající lhůty pro obnovu řízení. Naproti tomu z rozsudku sedmého senátu citovaného v bodě [26] shora plyne jen a pouze to, že prekluzivní lhůta daň vyměřit skutečně plyne, byť samotná kupní smlouva je absolutně neplatná. Proto plyne a může uběhnout i lhůta na obnovu řízení. Rozsudek sedmého senátu nepopírá, že povinnost platit daň z převodu nemovitostí v případě absolutně neplatné smlouvy nenastane.

[28] Rozpor judikatury tedy dán není, ostatně předkládající šestý senát tento rozpor dovozuje jen nepřímou, totiž interpretací rozsudků citovaných v bodech [23] až [25] shora.

[29] Rozšířený senát upozorňuje i na další judikát, který je pro nynější věc relevantní. V rozsudku ze dne 9. 1. 2013, čj. 1 Afs 85/2012 - 54 (věc *Polygon BC*), dospěl první senát k závěru, že zákonné lhůty pro uplatnění mimořádných opravných prostředků proti vyměření daně z převodu nemovitostí na základě smlouvy z roku 2003 již marně uplynuly, třebaže se smlouva posléze ukázala jako absolutně neplatná (bod 32). První senát se následně vyjádřil i k povaze platebního výměru, který vyměřil daň z převodu nemovitostí podle smlouvy, která se posléze ukázala absolutně neplatnou: „*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*“ (bod 34). Jde tedy „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 zaplacená daň z převodu nemovitostí, a v jehož důsledku není evidován na osobním daňovém účtu žalobkyně žádný přeplatek“ (bod 35). Právní názor ve věci *Polygon BC* je tedy souladný s názorem sedmého senátu.

[30] Pravomoc rozšířeného senátu přesto dána je. Šestý senát se chce odchýlit od závěru sedmého senátu citovaného v bodě [26], ale i od závěrů prvního senátu ve věci *Polygon BC*. Zatímco podle sedmého a prvního senátu prekluzivní lhůta pro vyměření daně z převodu nemovitostí běží, byť samotná kupní smlouva je absolutně neplatná, podle názoru šestého senátu tato lhůta neběží, protože zde není žádná skutečnost, která by její běh založila. Rozšířený senát má proto podle § 17 odst. 1 s. ř. s. pravomoc předloženou otázku rozhodnout.

IV.3. Posouzení věci

[31] V projednávané věci není sporu o tom, že dne 11. 4. 2005 došlo ke vkladu vlastnického práva na základě kupní smlouvy ze dne 10. 3. 2005. Zákon o trojdani právě okamžik zápisu vkladu práva do katastru nemovitostí spojoval s povinností podat přiznání k dani z převodu nemovitostí, kterou měl poplatník daně z převodu nemovitostí nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí [§ 21 odst. 2 písm. a) zákona o trojdani].

[32] Podle § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků musela být žádost o obnovu řízení podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech

obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Tyto lhůty nebylo lze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav. Lhůtu k vyměření nebo doměření daně stanovil § 22 zákona o trojdani, ve znění do 31. 12. 2010 (viz bod [19] shora).

[33] Předkládající šestý senát má za to, že lhůta pro vyměření daně nemohla plynout jednoduše proto, že samotná kupní smlouva byla absolutně neplatná, tedy k převodu vlastnictví nikdy nedošlo. Tím nevznikla ani samotná daňová povinnost. Rozšířený senát k tomu uvádí, že předkládající senát zde směřuje dvě různé věci. Na jednu stranu je z hlediska hmotného práva nepochybné, že předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem [§ 9 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani]. Proto povinnost platit daň z převodu nemovitostí podle § 9 odst. 1 písm. a) nastane jen tehdy, převede-li se nebo přejde-li skutečně vlastnické právo k nemovitosti z jedné osoby na druhou (viz shodně judikáty cit. v bodech [23] až [25] shora). Pokud vlastnické právo nepřejde, protože kupní smlouva je absolutně neplatná, povinnost platit daň nevzniká.

[34] Od právě uvedeného je nicméně nutno odlišit započetí běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Ta se odvíjí nikoliv od okamžiku uzavření platné kupní smlouvy, ale od zápisu vkladu práva do katastru nemovitostí. Právě na tento okamžik se vázala lhůta ke splnění povinnosti podat daňové přiznání [§ 21 odst. 2 písm. a) zákona o trojdani], od čehož se dále odvíjela lhůta daň vyměřit či doměřit (§ 22 odst. 1 téhož zákona).

[35] Procesní povinnost podat daňové přiznání tedy vždy vznikala v závislosti na existenci objektivní skutečnosti, kterou byl zápis vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. V navazujícím řízení před správcem daně se mohly řešit i otázky, zda skutečně vznikla daňová povinnost. Jak říká ustálená judikatura, správce daně musel řešit i eventuální námitky daňového subjektu, že daňová povinnost nevznikla, neboť nedošlo k převodu vlastnictví nemovitosti, jakkoliv byl proveden zápis vkladu vlastnického práva do katastru (srov. k tomu bod [23] shora).

[36] V době zápisu vkladu práva ve prospěch žalobkyně (rok 2005) zkoumal katastrální úřad kupní smlouvu jen z hledisek taxativně vymezených v § 5 odst. 1 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, tedy zda navrhovanému vkladu není na překážku stav zápisů v katastru, zda navrhovaný vklad je odůvodněn obsahem předložených listin, zda právní úkon týkající se převodu vlastnického práva nebo zřízení nebo zániku jiného práva je určitý a srozumitelný, zda právní úkon je učiněn v předepsané formě, zda účastníci řízení jsou oprávněni nakládat s předmětem právního úkonu, zda účastník řízení není omezen ve smluvní volnosti právními předpisy, rozhodnutím soudu nebo rozhodnutím státního orgánu, zda k právnímu úkonu účastníka řízení byl udělen souhlas podle zvláštního předpisu.

[37] Byla-li smlouva o převodu vlastnického práva k nemovitostem absolutně neplatná z jiného důvodu než toho uvedeného v citovaném § 5 odst. 1 cit. zákona, do katastru nemovitostí muselo být zapsáno vlastnické právo [viz též § 5 odst. 2; k tomu srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 9. 1998, sp. zn. IV. ÚS 298/98 (N 102/12 SbNU 65), podle něhož v řízení o povolení vkladu katastrální úřad nepřezkoumával platnost smlouvy, ale

pouze ustanovením § 5 taxativně vymezené podmínky, přičemž některé z nich jsou shodné s požadavky kladenými na platnost smlouvy].

[38] Absolutní neplatnost smlouvy o převodu vlastnického práva k nemovitostem měla dopad na povinnost poplatníka podat přiznání k dani z převodu nemovitostí jen tehdy, pokud se projevila v negativním rozhodnutí podle § 5 odst. 1 a 2 zákona o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem. Jen pokud katastrální úřad návrh na vklad vlastnického práva zamítl, neměl poplatník povinnost podat přiznání k dani z převodu nemovitostí. Jen tehdy ani nezačala nikdy plynout lhůta k vyměření daně.

[39] Naopak lze si představit velmi širokou škálu případů, kdy smlouva o převodu vlastnictví byla podle občanského zákoníku z roku 1964 absolutně neplatná, přesto však katastrální úřad zapsal tomu odpovídající vlastnické právo. Bylo tomu buď proto, že smlouva byla absolutně neplatná z jiných důvodů než těch odpovídajících výčtu v § 5 odst. 1 zákona o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, případně proto, že úřad nesprávně posoudil existenci důvodů uvedených v § 5 odst. 1. Rozšířený senát poznamenává, že v řadě případů neměla absolutní neplatnost smlouvy naprosto žádný dopad na fakticitu převodu vlastnického práva. Jinak řečeno, jakkoliv byla smlouva absolutně neplatná, nikdo nikdy platnost smlouvy nezpochybnil. Není sporu, že takových smluv bude v reálném životě mnoho, již jen s ohledem na širokou koncepci absolutní neplatnosti podle občanského zákoníku z roku 1964.

[40] Sporné případy vznikaly pouze v těch situacích, kdy po zápisu vkladu práva do katastru nemovitostí byla platnost smlouvy zpochybněna, typicky v řízení před civilním soudem. Z hlediska hmotného práva daňového tím byla zpochybněna samotná existence daňové povinnosti. Ani v těchto případech však zákon o správě daní a poplatků nebo zákon o trojdani nedával žádnou možnost dospět k závěru, že *procesní povinnost podat přiznání k dani* z převodu nemovitostí jen proto nevznikla. Jak již rozšířený senát shora vysvětlil, povinnost podat daňové přiznání zákon nevázal 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.

[41] Nelze ani argumentovat tím, že právě uvedený závěr popírá § 9 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani, podle něhož předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Předkládající senát má zajisté pravdu, že právě citovaná norma jednoznačně předpokládá *skutečný* 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.

[42] 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, čj. 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 první senát ve věci *Polygon BC* (viz bod [29] shora), 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.

[43] Tato situace není výjimečná. Nelze souhlasit s takovým výkladem, který by bez jakékoliv lhůty dovolil napadat mimořádnými opravnými prostředky rozhodnutí orgánů veřejné moci. I v mnoha jiných oblastech daňového práva si lze jistě představit řadu situací, ve kterých daňová povinnost nevznikne, přesto však správce daně (nezákonně) vyměří. Jako příklad lze uvést daň z příjmu, který je vyňat ze zdanění mezinárodní smlouvou (§ 37 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů); vyměření daně silniční někomu, o kom měl správce daně mylně za to, že je jako provozovatel vozidla zapsán v technickém průkazu vozidla [viz § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční]; vyměření DPH u porřízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, bylo-li toto vyňato z předmětu daně podle § 2a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Nebude-li se proti tomuto nezákonnému vyměření daně daňový subjekt včas bránit, jistě nelze argumentovat, že se může bránit mimořádnými opravnými prostředky kdykoliv v budoucnu, protože daňová povinnost nevznikla. Klíčový pro běh lhůty pro vyměření daně (a tedy i pro běh objektivní lhůty pro obnovu řízení o vyměření daně) bude vždy okamžik, se kterým spojí její počátek zákonodárce, nikoliv to, zda daňová povinnost vznikla či nikoliv. Posléze uvedená otázka je otázkou zákonnosti samotného rozhodnutí, bez dopadu na běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

[44] Předkládající senát upozorňuje, že zákonodárce v § 25 zákona o trojdani pamatoval na určité případy, kdy se daň z převodu nemovitostí promine. Jde vesměs o situace, kdy účinky právního úkonu v určité zákonem stanovené lhůtě pominou (odstoupení od smlouvy, vrácení daru pro vady, zrušení rozhodnutí o vyvlastnění, smlouva uzavřená s rozvazovací podmínkou, smlouva s výhradou zpětného převodu vlastnictví k nemovitosti, jiná smlouva, která byla po převodu vlastnictví k nemovitosti zrušena). Předkládající senát z toho vyvozuje závěr, že pokud zákonodárce mezi těmito taxativně vymezenými skutečnostmi výslovně neuvedl absolutní neplatnost smlouvy, nelze než dovodit, že tak učinil proto, že z absolutně neplatné smlouvy povinnost platit daň vůbec nevznikne.

[45] S tímto názorem se rozšířený senát ztotožňuje. Nelze z něj však dovodit, že zákonodárce měl v úmyslu založit časově neomezenou možnost daňového subjektu domáhat se vrácení uhrazené daně v případě absolutně neplatné smlouvy. Ustanovení § 25 zákona o trojdani pamatuje na situace, kdy daňová povinnost vznikla, a proto byla daň *v souladu se zákonem* uhrazena, ovšem zákonodárci se jevilo jako tvrdé, aby s ohledem na specifika obecně vymezených situací stát po právu zaplacenou daň nevrátil. Právě proto stanovil za přesně uvedených podmínek povinnost státu daň prominout. Naproti tomu daň z převodu nemovitostí na základě absolutně neplatné smlouvy byla uhrazena *v rozporu se zákonem*. Proto neměla být vrácena v režimu § 25 zákona o trojdani (tedy v režimu daně uhrazené v souladu s právem), ale v režimu jiném, tedy například na základě mimořádných opravných prostředků, o což usilovala žalobkyně v nynější věci. Pro obnovu řízení pak platily obecné zákonné lhůty, jak rozšířený senát vysvětlil výše.

[46] Jako podpůrný argument lze k tomu dále uvést, že v zásadě veškeré majetkové nároky podléhají promlčení či prekluzi, ledaže zákon stanoví výslovně jinak. Institut časově podmíněného uplatnění majetkových pohledávek se sice může zdát často nespravedlivý, jeho finalita by však neměla zastřít základní, a možno říci ústavní hodnotu, totiž, že přináší do společnosti stabilitu a jistotu. „*Prekluze nebo promlčení nejsou v tomto pojetí samoúčelné, ale naopak reflektují přirozený běh ekonomického života jako takového*“ (rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 15/2009 - 105, bod 19). Z požadavku právní jistoty vyplývá, že po uplynutí zákonem stanovené, a tedy zásadně předvídatelné doby, má přednost zachování *statu quo*, byť nezákonného, před absolutní materiální spravedlností (takto viz rozsudek ze dne 16. 1. 2009, čj. 7 Afs 4/2008 - 64).

IV.4. Shrnutí

[47] Rozšířený senát na základě výše uvedených úvah dospěl k závěru, že povinnost podat daňové přiznání podle § 21 odst. 2 písm. a) zákona o trojdani byla spojena s okamžikem vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, a to i v případě, že toto právo bylo vloženo na základě absolutně neplatné smlouvy. Nedošlo-li proto 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 zákona o trojdani, ve znění účinném do 31. 12. 2010, ve spojení s § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

V. Závěr

[48] Rozšířený senát v dané věci posoudil předloženou spornou právní otázku. V souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl usnesením jen o této otázce a věc vrací šestému senátu, který o ní rozhodne v souladu s vysloveným právním názorem.

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

V Brně dne 24. listopadu 2015

Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu