



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **M. D.**, zastoupena Mgr. Filipem Slavíkem, advokátem se sídlem Ptašinského 4, 602 00 Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 10. 2012, č. j. 4431/12-1400-201897, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 19. 6. 2014, č. j. 45 Af 35/2012 - 52,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 19. 6. 2014, č. j. 45 Af 35/2012 - 52, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.
Vymezení případu

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

uvedená ve výzvě k zaplacení ručitelem byla snížena a daňový přeplatek byl žalobkyni vrácen.

[2] Dne 27. 1. 2012 byl správci daně doručen návrh žalobkyně na obnovu řízení a vrácení daně z převodu nemovitostí. Návrh na obnovu řízení odůvodnila žalobkyně tím, že vyšly najevo nové skutečnosti, které nemohly být bez jejího zavinění uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, resp. nové skutečnosti ovlivňující fakt vyměření daně. Takovou skutečností je dle žalobkyně rozhodnutí Okresního soudu Praha – západ v civilním řízení, které nabylo právní moci dne 14. 12. 2011, a dle kterého se žalobkyně nikdy nestala vlastníkem nemovitostí, jejichž převod byl předmětem zdanění ve vyměřovacím řízení. Správce daně rozhodnutím ze dne 16. 4. 2012 nařídil obnovu řízení ve věci rozhodnutí o vyměření daně z převodu nemovitosti a výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem.

[3] Proti rozhodnutí o nařízení obnovy řízení se odvolal prodávající s tím, že ohledně předmětných nemovitostí probíhá u Nejvyššího soudu řízení o dovolání, a navrhl, aby rozhodnutí o obnově řízení bylo odloženo do doby konečného rozhodnutí Nejvyššího soudu. Žalovaný rozhodl o odvolání dne 15. 10. 2012 tak, že rozhodnutí správního orgánu zrušil a řízení o obnově zastavil z důvodu prekluze lhůty k podání návrhu na obnovu řízení. Na základě přechodných ustanovení § 264 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) aplikoval žalovaný § 54 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) ve spojení s § 22 odst. 1 a 2 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti (dále jen „zákon o trojdani“). Objektivní prekluzivní lhůta tak dle žalovaného marně uplynula již dne 31. 12. 2009, tedy po třech letech od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou Krajskému soudu v Praze (dále jen „krajský soud“). Žalobkyně zejména namítala, že ze strany žalovaného došlo k nesprávné aplikaci ustanovení o objektivní prekluzivní lhůtě. Žalovaný totiž pominul skutečnost, že povinnost podat daňové přiznání je vázána na úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem (§ 9 odst. 1 zákona o trojdani). Dle pravomocného rozhodnutí civilního soudu však v případě žalobkyně k takovému převodu nikdy nedošlo. Důvod pro vyměření daně z převodu nemovitosti a tudíž povinnost podat daňové přiznání zde nikdy dány nebyly, není tedy možné k nim vztahovat počátek běhu objektivní promlčecí lhůty (pozn. soudu: správně prekluzivní lhůty). Povinnost žalobkyně k placení daní nelze odvozovat od neexistujícího vlastnictví. Správní orgán by tak měl v souladu se zásadami daňového práva brát v úvahu skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Tento žalobní oddíl žalobkyně uzavírá s tím, že v jejím případě jde o důvod obnovy, který by nejen mohl mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, ale vedl by s určitostí k tomu, že by daň vůbec nebyla vyměřena.

[5] Žalobkyně dále odkazuje na judikaturu Ústavního soudu, dle které má nalézání práva směřovat ke spravedlivému řešení. Nepovolení obnovy řízení považuje žalobkyně za hrubý zásah do svých majetkových poměrů a důsledek šikanózního výkladu práva, jelikož v duchu zásady in dubio pro libertate měl správní orgán v případě nejasností v interpretaci volit takový výklad, který co nejšetrněji zasahuje do právní sféry fyzických a právnických

pokračování

osob. Žalobkyně pro doplnění uvádí, že důvodem prodlevy mezi ukončením daňového řízení a návrhem na obnovu řízení byla civilní soudní řízení iniciovaná prodávajícím, a to řízení konkursní a řízení o určení vlastnictví k nemovitostem.

[6] 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. Daňový řád v § 119 odst. 4 rozlišuje mezi obnovou řízení nalézacího (vyměřovacího) a obnovou řízení platebního. Obnovu nalézacího řízení lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně, obnovu řízení při placení daní lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro placení daně.

[7] Krajský soud nejprve posuzoval prekluzivní lhůtu v případě návrhu na obnovu řízení nalézacího. V tomto ohledu aproboval postup žalovaného a na základě obdobných úvah dospěl k totožnému závěru. Nejzazší lhůta pro nařízení obnovy řízení zakotvená v § 118 odst. 2 daňového řádu uběhla 31. 12. 2009 a obnova řízení ve věci vyměření daně z převodu nemovitostí již nebyla v okamžiku podání návrhu žalobkyně možná.

[8] Krajský soud však dále dospěl k závěru, že s ohledem na zařazení § 171 a § 172 do hlavy páté části třetí daňového řádu věnované úpravě placení daní, představuje výzva ručiteli k úhradě nedoplatku úkon 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. Lhůta pro placení daně tedy žalobkyni jako ručiteli počala běžet okamžikem právní moci rozhodnutí o odvolání proti výzvě ručiteli k úhradě, tedy dne 24. 1. 2007. Podle § 264 odst. 5 daňového řádu se běh lhůty k placení daně posuzuje od 1. 1. 2011 podle úpravy v daňovém řádu. K prekluzi práva navrhnout obnovu řízení při placení daní tak nemohlo dojít dříve než 24. 1. 2013. Krajský soud tak konstatoval nezákonnost rozhodnutí žalovaného a námitkami žalobkyně se nezabýval.

II.

Kasační stížnost

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) dne 4. 7. 2014 blanketní kasační stížnost, kterou doplnil podáním ze dne 4. 8. 2014. V kasační stížnosti stěžovatel nejprve namítá, že krajský soud v rozporu se zákonem nepřezkoumával napadený výrok rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s., jelikož žalobkyně nikde neargumentovala tím, že dosud neuplynula prekluzivní lhůta pro obnovu řízení při placení daně. Stěžovatel navíc konstatuje, že návrh na povolení obnovy řízení při placení daní ani nebyl v přezkoumávaném případě podán.

[10] Stěžovatel dále uvádí, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu musí být výzva ručiteli k úhradě daňového nedoplatku doručena a nabýt právní moci ve lhůtě tří let od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, tedy ve lhůtě pro stanovení daně. Právě tato lhůta se dle stěžovatele v případě ručitele uplatní, nikoliv lhůta pro placení daně. Z těchto důvodů považuje stěžovatel rozsudek krajského soudu za nesprávný a domáhá se jeho zrušení.

[11] Žalobkyně se vyjádřila ke kasační stížnosti přípisem ze dne 25. 9. 2014, kde se věnuje zejména dispoziční zásadě dle § 75 odst. 2 s. ř. s. K první námitce stěžovatele cituje žalobkyně závěry nálezu pléna Ústavního soudu ČR ze dne 27. 6. 2000, sp.zn. Pl. ÚS 12/99 v tom směru, že *existuje nepochybně více situací, nežli jen nulita správního aktu, které bude muset vzít správní soud na zřetel i bez návrhu, resp. na základě pozdního upozornění, tedy ex officio, nebo spíše, lépe vyjádřeno - ex aequo et bono, přičemž nejde ani tak o principiální nemožnost zkoumat správní rozhodnutí nad rámec vymezený žalobcem, jako spíše o správné a stabilní stanovení okruhu otázek důležitých pro rozhodnutí, ke kterým soud musí přihlédnout, i když to žalobce nenamítá.*

[12] Takovou specifickou otázkou je dle žalobkyně právě posouzení prekluze v daňovém řízení, což potvrzuje i nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07. V tomto ohledu je povinností soudu přihlížet z úřední povinnosti k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy nebo prekluze, a to i v případě, že je žalobce nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po lhůtě pro podání žaloby. K prekluzi se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy. Ani s další argumentací stěžovatele žalobkyně nesouhlasí a ztotožňuje se plně s odůvodněním napadeného rozsudku Krajského soudu v Praze.

[13] Žalobkyně dále dne 2. 10. 2014 navrhla, aby Nejvyšší správní soud v souladu s § 64 soudního řádu správního podle § 109 odst. 1 písm. b) zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen o. s. ř.) rozhodl o přerušení řízení do doby, než bude pravomocně rozhodnuto Krajským soudem v Praze o žalobě na určení vlastnictví. Důvodem je skutečnost, že Nejvyšší soud rozhodnutím ze dne 13. 8. 2014 zrušil rozsudek Krajského soudu v Praze, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí Okresního soudu Praha – západ, který konstatoval absolutní neplatnost smlouvy o převodu nemovitostí. Dle žalobkyně tak rozhodnutí Nejvyššího správního soudu závisí na otázce, kterou není možné v tomto řízení řešit.

[14] K návrhu žalobkyně na přerušení řízení se vyjádřil stěžovatel dne 12. 11. 2014. Stěžovatel se domnívá, že výsledek žaloby na určení vlastnictví není určující pro předmět daňového řízení. Soud má v daném případě zkoumat jedinou právní otázku – zda měla (mohla) nebo neměla (nemohla) být nařízena v předmětné věci obnova řízení. Stěžovatel je tudíž toho názoru, že není dán důvod pro přerušení řízení.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[16] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[17] Nejvyšší správní soud úvodem posoudil návrh žalobkyně na přerušení řízení a shledal, že důvody přerušení řízení v daném případě dány nejsou. Žalobkyně uvedla důvod přerušení řízení dle nesprávného právního předpisu (§ 109 odst. 1 písm. b) o. s. ř.), nicméně z obsahu návrhu vyplývá, že žalobkyně má za to, že dle § 48 odst. 2 písm. c) s. ř. s. rozhodnutí závisí na otázce, kterou není v tomto řízení soud oprávněn řešit, a tou je otázka absolutní neplatnosti kupní smlouvy, která je v současné době předmětem civilního řízení.

[18] Předmětem řízení u zdejšího soudu je právní otázka prekluze práva žalobkyně podat návrh na obnovu řízení v případě, kdy důvodem obnovy řízení je absolutní neplatnost kupní smlouvy o prodeji nemovitosti, na jejímž základě bylo zapsáno vlastnické právo a vyměřena daň z převodu nemovitosti. V řízení před stěžovatelem nebyly tyto důvody (tj. zda je smlouva platná či neplatná) s odkazem na marné uplynutí prekluzivní lhůty blíže zkoumány a tato skutečnost nemá význam ani pro řešení sporné otázky v řízení před Nejvyšším správním soudem. Krajský soud v řízení aplikoval odlišná ustanovení zákona než žalovaný a na jejich základě dospěl k závěru, že prekluzivní lhůta v době podání návrhu neuplynula a jinými otázkami se vůbec nezabýval. Ani rozhodnutí krajského soudu tudíž nezávisí na otázce, která je řešena v civilním řízení. Nejvyšší správní soud konečně neshledal ani jiný důvod pro přerušení řízení dle § 48 s. ř. s. a návrhu žalobkyně na přerušení řízení tudíž nevyhověl.

[19] V rámci posouzení kasační stížnosti se poté soud věnoval namítanému odklonu krajského soudu od dispoziční zásady § 75 odst. 2 s. ř. s. tím, že krajský soud nepřezkoumával napadený výrok rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů. Stěžovatel zejména uvedl, že v žalobě se neobjevila argumentace neuplynutím prekluzivní lhůty pro placení daně. V tomto ohledu nemůže zdejší soud stěžovateli přisvědčit. Jak vyplývá mimo jiné z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1169/2007, na který lze v podrobnostech odkázat. *„Uplatnění dispoziční zásady ve správním soudnictví nemůže být v rozporu s povahou práv, jimž je poskytována ochrana, a se samotným účelem řízení, jímž je spravedlivá ochrana subjektivních veřejných práv. V tomto smyslu je nutno interpretovat i jednotlivá ustanovení s. ř. s., v nichž se dispoziční zásada promítá. (...) Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu. (...) ze samotného pojmu prekluze vyplývá, že je nutno k ní přihlížet z úřední povinnosti před jakýmkoliv orgánem veřejné moci, tedy rovněž v řízení soudním. Tomu nebrání ani přezkumná povaha řízení, ani dispoziční zásada. Uvedené závěry mají význam i pro nyní posuzovaný případ. Nelze dospět k jinému závěru, než že soud má z úřední povinnosti hodnotit otázku prekluze práva jak v případě, kdy k prekluzi práva došlo, a správní orgány k ní nepřihlíděly, tak i v případě, kdy tyto orgány prekluzi práva v rozporu se zákonem konstatují.*

[20] Krajský soud tudíž nepochybil, když s ohledem na výše uvedené zkoumal otázku prekluze práva také mimo meze uplatněných žalobních bodů. Stěžovatel nicméně dále namítá, že krajský soud tuto otázku neposoudil věcně správně, když došel k závěru, že se vůči návrhu ručitele uplatní prekluzivní lhůta šestiletá.

[21] Ručitel zaujímá v daňovém řízení specifické procesní postavení. Ručitel vstupuje do daňového řízení na základě výzvy správce daně až ve fázi platební, kdy je již daň pravomocně vyměřena. Nelze však tvrdit, že procesní postavení ručitele se z tohoto důvodu řídí výhradně procesní úpravou daňového řízení platebního. Na tuto skutečnost upozorňuje (i s odkazem na judikaturu zdejšího soudu) stěžovatel, když mimo jiné uvádí, že výzva ručiteli k úhradě daňového nedoplatku musí být ručiteli doručena a nabýt právní moci v propadné lhůtě tří let od vzniku daňové povinnosti (lhůta pro vyměření daně).

[22] Specifika procesního postavení ručitele souvisí se zásadou rovnosti subjektů daňového řízení, jejímž odrazem je myšlenka, že daňový ručitel by měl mít zásadně rovné postavení s daňovým dlužníkem co do uplatňování svých práv v řízení. Povinnost zaplatit daňový nedoplatek totiž představuje zásah do majetkové sféry ručitele, neboť jej ochuzuje o část jeho majetku, kterou bude povinen zaplatit. Z uvedených zásad se odvíjí závěr, že ačkoliv výzva ručiteli je vydána v platební fázi daňového řízení, vůči ručiteli jde v podstatě o vyměření daně. Ve stejném duchu se vyjádřil i Ústavní soud v případě ručení v celním i daňovém řízení (např. v nálezu ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. ÚS 2345/07 nebo nálezu ze dne 28. 1. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 72/06): „Platební výměr podle § 260l odst. 1 celního zákona (v projednávané věci celním orgánem nadepsán „rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka“) je v materiálním smyslu rozhodnutím, kterým se stanoví výše cla pro ručitele. Výzva (či rozhodnutí) podle § 260l celního zákona je rozhodnutím činěným v řízení vyměřovacím, kterým je vůči ručiteli poprvé stanovena platební povinnost co do jejího důvodu i výše.“ Obdobně pak např. rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 52/2008: „Je nesporné, že situace dlužníka a ručitele bude s ohledem na podstatu ručení (zejména akcesoritu a subsidiaritu) rozdílná. Právě proto je třeba trvat na samostatném právním prostoru pro každého z nich, včetně časového rámce ohraničeného příslušnými prekluzivními lhůtami pro uložení povinnosti platit clo adresovanou ručiteli, a navazujícími lhůtami promlčecími pro jeho vymáhání. Ke stanovení povinnosti platit clo může dojít toliko v řízení vyměřovacím, odtud tedy vyměření jako pojem, který v sobě obsahuje výsledek procesu zahrnujícího zjištění existence povinnosti úhrady celního dluhu dlužníkem, ručitelského závazku v podobě individuální celní záruky a jeho předchozí akceptace celním orgánem, (částečné či úplné) nesplnění povinnosti dlužníkem a kroky celního orgánu vůči němu, atd. Je-li formálním výsledkem tohoto procesu individuální správní akt nazvaný výzva k zaplacení, platební výměr či rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka, není tolik podstatné.“

[23] S ohledem na výše uvedené tak nelze aprobovat závěr krajského soudu, že vzhledem k systematickému zařazení institutu ručení do části daňového řádu upravující placení daní, je možné bez dalšího na posuzovaný případ aplikovat relevantní ustanovení zákona o obnově řízení platebního, kterou lze nařídit, pokud neuplynula šestiletá lhůta pro placení daně. Zákon počítá s možností nařídit obnovu řízení platebního i vyměřovacího, daňový řád toto rozlišení explicitně upravuje v § 119 odst. 4. Ručitel jistě může uplatnit také mimořádné opravné prostředky platebního řízení (přičemž šestileté prekluzivní lhůtě pro placení daně dle daňového řádu odpovídá šestiletá promlčecí lhůta práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek dle právní úpravy § 70 odst. 1 ZSDP). To nicméně neznamená, že každý návrh na obnovu řízení podaný ručitelem k výzvě k úhradě nedoplatku musí nutně směřovat k řízení platebnímu. Je třeba rozlišovat důvody obnovy řízení směřující k fázi platební (lze si představit např. námitku neexistence ručitelského

pokračování

vztahu nebo to, že daňový nedoplatek byl již uhrazen) a důvody obnovy poukazující na nesprávnost při vyměření daně tak, jak je tomu i v posuzovaném případě namítané absolutní neplatnosti kupní smlouvy při vyměření daně z převodu nemovitosti. Žalobkyně v návrhu na obnovu řízení výslovně uvedla, že uplatňuje důvody ovlivňující samotný fakt vyměření daně. V tomto ohledu lze dát za pravdu stěžovateli v tom, že ve věci řízení při placení daní nebyl návrh na obnovu řízení v materiálním smyslu vůbec podán. Jako důvody obnovy řízení žalobkyně uvedla výhradně skutečnosti ovlivňující fakt vyměření daně, přičemž zastávala názor, že s ohledem na řízení u civilního soudu v mezidobí neběžely lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 a 2 daňového řádu.

[24] Krajský soud uvedl, že *žalovaný postupoval nezákonně, pokud rozhodnutí finančního úřadu zrušil a obnovené řízení jako celek zastavil. K tomu měl důvod pouze ve vztahu k nařízené obnově ve věci rozhodnutí, jímž byla vyměřena výše daně z převodu nemovitostí. Ve věci výzvy ručitele k zaplacení nedoplatku však obnova přípustná byla.* To je však formalistický závěr, který nepřihlíží k tomu, že i ve věci výzvy ručitele k zaplacení nedoplatku žalobkyně namítala pouze skutečnosti týkající se vyměření daně a nikoliv jejího placení. Žalobkyně v návrhu neuvedla žádné důvody obnovy platebního řízení, k důvodům obnovy platebního řízení se nevyjádřil ani prvostupňový správce daně nebo žalované finanční ředitelství.

[25] Uvedená interpretace bere v úvahu také výše nastíněnou zásadu rovnosti subjektů při správě daní, když ručitel má mít zásadně stejné možnosti procesní obrany jako daňový dlužník (jak vyplývá z nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008 sp. zn. Pl. ÚS 72/06, kterým bylo zrušeno ustanovení § 57 odst. 5 ZSDP). Takovému uspořádání však neodpovídá interpretace zákona ze strany krajského soudu, dle níž by daňový dlužník mohl uplatňovat důvody obnovy řízení nalézacího (řízení ve věci vyměření daně) ve lhůtě tříleté a důvody obnovy řízení platebního ve lhůtě šestileté, zatímco ručiteli by bez ohledu na povahu uplatňovaných důvodů náležela lhůta šestiletá. Pro uvedená východiska není rozumného odůvodnění. Je také možné uvažovat o tom, že daňové subjekty by v rámci opatrnosti mohly upřednostňovat úhradu daňových nedoplatků ručitelem, jelikož v případě, že by se objevily nové skutečnosti s podstatným vlivem na rozhodnutí o vyměření daně, bylo by možné je uplatnit v rámci návrhu na obnovu řízení v delší prekluzivní lhůtě šestileté.

[26] 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 § 21 odst. 2 písm. a) zákona o trojdani je *poplatník povinen podat místně příslušnému správci daně přiznání k dani z převodu nemovitostí nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí.* Podle § 22 odst. 2 tohoto zákona *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.* Vklad vlastnického práva ve prospěch žalobkyně byl proveden dne 16. 5. 2005 a jeho následkem vznikla povinnost podat daňové přiznání nejpozději do 31. 8. 2005. Lhůta k vyměření daně tudíž skončila již dne 31. 12. 2008. Nařízení a úkony v rámci přezkoumání rozhodnutí o vyměření daně dle § 55b odst. 1 ZSDP ani rozhodnutí, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti výzvě k úhradě nedoplatku, nemají na běh prekluzivní lhůty vliv, jelikož se nejedná o úkony

směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2010, č. j. 1 Afs 97/2008 – 88, ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 – 73 a ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 – 94).

[27] Návrh na obnovu řízení byl podán dne 27. 1. 2012. Jelikož krajský soud měl nesprávně za to, že v posuzovaném případě se jedná o návrh na obnovu řízení platebního a prekluzivní lhůta, jejíž počátek určil marným uplynutím lhůty pro odvolání proti uvedené výzvě, mohla uběhnout nejdříve dne 24. 1. 2013, vedlo jej použití přechodných ustanovení daňového řádu (§ 264 odst. 5, dle něhož *běh a délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, 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 placení daně*) k aplikaci daňového řádu. Jak již bylo shora řečeno, žalobkyně se mimořádným opravným prostředkem domáhala změny výše vyměřené daně a prekluzivní lhůta k vyměření daně uplynula ještě za účinnosti ZSDP. 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 pokud lhůta uběhla přede dnem účinnosti daňového řádu, řídí se její běh v úplnosti dosavadními předpisy, tedy právní úpravou v ZSDP.

[28] Krajský soud tedy pochybil při aplikaci zákona ve vztahu k prekluzivní lhůtě pro vyměření daně, což je zároveň důvodem ke zrušení napadeného rozsudku.

[29] Nejvyšší správní soud se dále zabýval výhradou žalobkyně, že důvod pro vyměření daně z převodu nemovitosti, a tudíž povinnost podat daňové přiznání, v jejím případě nikdy nebyly dány, jelikož pro absolutní neplatnost kupní smlouvy nedošlo k převodu vlastnictví k nemovitosti. Není tedy možné k nim vztahovat počátek běhu tříleté objektivní prekluzivní lhůty k podání návrhu na obnovu řízení. V této souvislosti se ve věci rozhodující šestý senát obrátil na rozšířený senát Nejvyššího správního soudu s otázkou, zda je třeba povinnost podat daňové přiznání k dani z převodu nemovitosti interpretovat tak, že podrobit dani lze pouze právně existující převod nemovitosti a v případě absolutní neplatnosti smlouvy o převodu nemovitosti povinnost podat daňové přiznání nevzniká a zda je v takovém případě možné určit počátek objektivní prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně.

[30] Rozšířený senát dospěl v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 6 Afs 161/2014 – 84, k závěru, že *nedošlo-li k převodu vlastnictví nemovitosti, neboť smlouva byla absolutně neplatná, ovšem přesto byla na základě tohoto neplatného převodu pravomocně vyměřena daň z převodu nemovitostí, bylo možno se domáhat obnovy řízení nejpozději ve lhůtě pro vyměření daně podle § 22 ve spojení s § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků*. Vycházel přitom ze skutečnosti, že *povinnost podat daňové přiznání zákon o trojdani neváže na okamžik uzavření platné smlouvy, ale na okamžik zápisu vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. I absolutně neplatná smlouva tedy založila povinnost podat daňové přiznání, byl-li katastrálním úřadem nemovitostí proveden vklad práva... Zákon o trojdani jednoznačně předpokládá skutečný převod vlastnického práva k nemovitosti z jedné osoby na druhou*.

pokračování

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

[31] Názoru žalobkyně, že není možné určit počátek běhu prekluzivní lhůty k vyměření daně, tudíž nelze přisvědčit.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.). Krajský soud bude v navazujícím řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku.

[33] Krajský soud poté v rozhodnutí o návrhu ve věci samé rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 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 13. ledna 2016

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu