

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Bc. K. K.**, zastoupená JUDr. Ing. Radanem Tesařem, advokátem se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2021, č. j. 3171/21/5100-31461-709097, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 9. 2022, č. j. 59 Af 5/2021-57,

t a k t o :

Věc se **postupuje** rozšířenému senátu.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj platebním výměrem ze dne 28. 3. 2017, č. j. 1378640/17/2120-70462-201958, vyměřil žalobkyni darovací daň ve výši 5 955 000 Kč z daru poskytnutého žalobkyni dne 27. 10. 2011 ve výši 30 000 000 Kč, neboť nepřisvědčil jejímu názoru, že dar je osvobozen od daně ve smyslu § 19 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (zákon o trojdani). Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[2] Proti rozhodnutím orgánů daňové správy se žalobkyně bránila žalobou, kterou krajský soud zamítl. V napadeném rozsudku mimo jiné dospěl k závěru, že lhůta pro stanovení daně neuplynula předtím, než správce daně žalobkyni vyzval k podání daňového přiznání k dani darovací, protože ještě dříve byla proti žalobkyni podána žaloba k civilnímu soudu a předmětem sporu v civilním řízení bylo, zda žalobkyně obdržela dar, či půjčku. Probíhalo tak řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která byla nezbytná pro správné stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 4 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neběžela až do pravomocného skončení civilního sporu. Poté probíhalo řízení před krajským soudem (skončeno zrušovacím rozsudkem ze dne 29. 5. 2020, č. j. 51 Af 1/2018-66), přičemž následné rozhodnutí vydal žalovaný před uplynutím znovu rozeběhlé prekluzivní lhůty.

[3] Novou žalobu krajský soud zamítl v záhlaví označeným rozsudkem. V kasační stížnosti žalobkyně (stěžovatelka) mimo jiné rozporuje závěr krajského soudu stran prekluze daňové povinnosti. Má za to, že soudní řízení, ve kterém se dárkyně dožadovala vrácení půjčky (daru), nebylo řízením podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Krajský soud vyložil toto ustanovení příliš široce, přičemž v důsledku takového výkladu by jakékoli civilní řízení vedené o platnosti určitých úkonů, jejich povaze či výkladu stavělo běh lhůty pro stanovení daně, což zcela jistě není smyslem předmětného ustanovení. Podle stěžovatelky je výklad krajského soudu také v rozporu s principem právní jistoty, jejíž nastolení je jedním z cílů lhůty pro stanovení daně. O otázce, zda se jednalo o dar, si zcela jistě mohl učinit úsudek správce daně sám.

II. Důvod postoupení věci rozšířenému senátu

[4] Předkládající senát se při posuzování kasační stížnosti nejprve zabýval námitkou, že daňová povinnost nebyla stěžovatelce správcem daně uložena v prekluzivní lhůtě pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, neboť pokud by byla důvodná, neměla být darovací daň vůbec vyměřena a napadená rozhodnutí by bez dalšího musela být zrušena.

[5] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

[6] Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

[7] Podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem, a podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně.

[8] Ze spisového materiálu vyplývá následující časový sled událostí. Stěžovatelka byla (v návaznosti na právní názor zastávaný daňovými orgány i krajským soudem, že předmětná finanční částka nebyla osvobozena od darovací daně) povinna v souladu s § 21 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani podat daňové přiznání do 30 dnů od jejího obdržení, tj. ode dne 27. 10. 2011. Vzhledem k tomu, že dne 26. 11. 2011 byla sobota, dle § 33 odst. 4 daňového řádu byla stěžovatelka povinna podat daňové přiznání nejpozději v pondělí dne 28. 11. 2011, což však neučinila. Lhůta pro stanovení daně tak započala běžet dnem 29. 11. 2011 a bývala by uplynula dne 28. 11. 2014, tedy ještě před přerušением běhu lhůty pro stanovení daně z důvodu výzvy k podání řádného daňového přiznání podle § 148 odst. 3 daňového řádu, která byla stěžovatelce oznámena až dne 2. 12. 2014. Ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně bylo nicméně dne 4. 6. 2014 proti stěžovatelce zahájeno občanské soudní řízení u Okresního soudu Praha - východ (následně byla věc postoupena Okresnímu soudu v Příbrami a vedena pod sp. zn. 16 C 56/2015) o zaplacení částky 35 000 000 Kč, které trvalo do 11. 11. 2016, kdy bylo pravomocně zastaveno z důvodu zpětvzetí žaloby. Pokud by

pokračování

předmětné občanské soudní řízení lhůtu pro stanovení daně stavilo ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, k prekluzi by nedošlo, neboť ode dne 11. 11. 2016 by běžela (z důvodu přerušení běhu lhůty oznámením výzvy k podání řádného daňového přiznání ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu) nová tříletá lhůta pro stanovení daně do dne 11. 11. 2019. Běh lhůty pro stanovení daně posléze ovlivnila skutečnost, že stěžovatelka podala dne 2. 7. 2018 žalobu proti původnímu rozhodnutí žalovaného, čímž opět došlo, tentokrát v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, k stavení jejího běhu – do té doby přitom uplynula doba necelých 20 měsíců z 36 možných (ze tří let). Lhůta pro stanovení daně se pak rozběhla až ode dne 1. 6. 2020, kdy bylo soudní řízení správní ve věci sp. zn. 51 Af 1/2018 pravomocně skončeno. Bylo-li tak napadené rozhodnutí doručeno stěžovateli dne 15. 2. 2021, tj. po 8 a půl měsících, stalo se tak v době, kdy tříletá lhůta pro stanovení daně stále ještě neuplynula (zbývalo z ní více než 7 měsíců) a současně kdy dosud neuběhlo ani deset let počítaných od jejího prvopočátku dne 28. 11. 2011 – definitivní konec lhůty pro stanovení daně darovací totiž připadal až na den 28. 11. 2021.

[9] Předkládající senát byl tedy postaven před otázku, zda občanské soudní řízení vedené u Okresního soudu v Příbrami pod sp. zn. 16 C 56/2015 o zaplacení částky 35 000 000 Kč, kdy mezi stranami nebylo sporné poskytnutí žalované částky, ale posouzení charakteru právního jednání (tedy zda šlo o půjčku, jak tvrdila žalobkyně v civilním řízení, či o dar, což tvrdila stěžovatelka, vystupující v řízení jako žalovaná) zapříčinilo stavení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu.

[10] Při posuzování této, pro posuzovaný případ klíčové, otázky, dospěl předkládající senát k závěru, že v judikatuře NSS existují dva navzájem rozporné přístupy k výkladu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Konkrétně ten vyplývající z rozsudku NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 220/2018-32, a přísnější, obsažený v rozsudku NSS ze dne 25. 8. 2016, č. j. 3 Afs 243/2015-28. Předkládající senát proto podle § 17 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), věc postupuje k rozhodnutí rozšířenému senátu.

II. A) Shrnutí závěrů rozsudku č. j. 3 Afs 243/2015-28

[11] Ve věci sp. zn. 3 Afs 243/2015 třetí senát posuzoval otázku, zda se staví lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu po dobu civilního sporu mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem plynu o výši úhrady dodávek plynu plynoucí ze smlouvy o sdružených službách dodávek plynu. S odkazem na důvodovou zprávu a jiné možnosti řešení její situace dospěl k závěru, že nestaví, a řízení o návrhu na obnovu řízení ve věci daně z přidané hodnoty tak bylo namíste zastavit. V rozhodnutí konstatoval, že „*důvodová zpráva zjevně nemíří na uplatnění dotčeného ustanovení v souvislosti s jakýmkoliv, byť jen potencionálně relevantním řízením probíhajícím před soudy, ale jen v souvislosti s řízením, které má zásadní význam pro stanovení daně*“ (str. 7). V předmětné věci soudní vyřešení stěžovatelčina sporu s dodavatelem plynu nebylo nezbytně nutné pro správné stanovení daně, neboť § 99 daňového řádu obsahuje institut předběžné otázky, který umožňuje správci daně, aby sám, s taxativně stanovenými výjimkami, posoudil otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, tedy i nárok dodavatele plynu na úhradu vyšší částky a z něj vyplývající nárok stěžovatelky na vyšší odpočet daně z přidané hodnoty.

[12] K pro stěžovatelku nespravedlivému výsledku, spočívajícímu v tom, že v důsledku soukromoprávního sporu byla povinna zaplatit vyšší částku za dodávky plynu, avšak s ohledem na uplynutí lhůty pro stanovení daně již nemohla uplatnit vyšší odpočet na dani z přidané hodnoty, třetí senát konstatoval, že *„stěžovatelce nic nebránilo, aby k ochraně svých práv, po obdržení vrubopisů od dodavatele (14. 7. 2009), postupovala v souladu s § 42 odst. 2, § 43 odst. 3 a § 77 odst. 5 zákona o DPH. Tedy, aby uplatnila vyšší odpočet daně v dodatečném daňovém přiznání s tím, že jeho konkrétní výše je vzhledem k okolnostem sporná“* (str. 7).

[13] Třetí senát tedy nejspíše § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu chápe tak, že lhůtu pro stanovení daně staví pouze řízení, které (to řízení, resp. výstup tohoto řízení) je nezbytné pro stanovení daně.

II. B) Shrnutí závěrů rozsudku č. j. 7 Afs 220/2018-32

[14] Ve věci sp. zn. 7 Afs 220/2018 se sedmý senát rovněž zabýval zastavením řízení o návrhu na obnovu řízení ve vztahu k nezákonně vyměřené dani, v daném případě dani z převodu nemovitosti. V sedmém senátem posuzované věci stěžovatelka na počátku roku 2010 prodala budovu a související pozemky za částku 2 100 000 Kč a po provedení vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí zaplatila daň z převodu nemovitosti ve výši ve výši 81 645 Kč. Nemovitosti však zapsal ještě v roce 2010 insolvenční správce někdejšího vlastníka nemovité věci (společnosti VVM plus s. r. o.) do majetkové podstaty, neboť tato společnost jako insolvenční dlužník měla nemovitosti v roce 2001 prodat neplatnou kupní smlouvou. Tehdejší kupující se proto nemohl stát vlastníkem nemovitostí, a nemohl je tak ani darovat stěžovatelce, která je nemohla dále prodat. Nový vlastník podal v červnu 2010 vylučovací žalobu podle § 225 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), kterou však civilní soudy zamítly, neboť všechny zmíněné smlouvy vyhodnotily jako absolutně neplatné.

[15] Stěžovatelka ve věci posuzované sedmým senátem v návaznosti na výsledek incidenčního sporu podala dne 11. 4. 2016 žádost o vrácení daně z převodu nemovitosti, neboť daň zaplatila bez právního důvodu. Správce daně řízení o povolení obnovy řízení zastavil, neboť dospěl k závěru, že lhůta pro stanovení daně již uplynula. Incidenční řízení vedené novým vlastníkem lhůtu podle správce daně nestavilo. Tento závěr potvrdil v následném řízení i odvolací daňový orgán. Sedmý senát NSS (v souladu s názorem krajského soudu) však dospěl k závěru opačnému. Správní soudy konstatovaly, že *„rozhodnutí v incidenčním řízení má důsledky také pro posouzení podmínek pro povolení obnovy řízení, a probíhající řízení o vylučovací žalobě v této věci tedy bylo řízením ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, ve kterém byla řešena otázka nezbytná pro správné stanovení daně, o které přísluší rozhodovat soudu, proto po dobu jeho trvání neběžela lhůta jak pro doměření daně, tak pro povolení obnovy daňového řízení“* (bod 14 citovaného rozsudku). K tomuto závěru sedmý senát poněkud lapidárně uvedl, že stěžovatelka se *„snaží pouze domoci navrácení nezanedbatelné částky, kterou státu odvedla na základě neplatného prodeje nemovité věci, tedy daně z převodu nemovitosti, která ve skutečnosti převedena nebyla a stěžovatelce fakticky nic nepřinesla. Tato situace je již sama o sobě zjevně nespravedlivá. Možnost vyřešit tuto situaci prostřednictvím obnovy řízení je přitom poměrně přísně omezena zejména lhůtami, a to z důvodů vysvětlených rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu“*

pokračování

v usnesení č. j. 6 Afs 161/2014-84. Není proto namístě, aby byly podmínky pro nařízení obnovy řízení dále zpřísnovány“ (tamtéž).

II. C) Názor předkládajícího senátu

[16] Rozdíl mezi názorem třetího a sedmého senátu spadá do předkládajícího senátu v tom, že zatímco třetí senát zvolil přísně restriktivní přístup a stavení lhůty by připustil pouze v případech, kdy výsledek souběžného civilního řízení by byl nezbytný pro správné stanovení daně, sedmému senátu pro závěr o stavení lhůty postačovalo, že otázka řešená civilním soudem, konkrétně absolutní neplatnost kupní smlouvy, byla nezbytná pro správné stanovení daně.

[17] Předkládající senát má za to, že výklad zvolený třetím senátem je v rozporu s textem zákona. Ustanovení § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu v souvislosti se stavením lhůty odkazuje na *otázku*, která je nezbytná pro stanovení daně, a nestanoví, že samo řízení musí být nezbytné pro stanovení daně.

[18] Rovněž není dle předkládajícího senátu zcela zřejmé, jaká tato *řízení nezbytná pro stanovení daně* (typově) jsou. Zjevně nemůže jít pouze o řízení o otázkách osobního stavu a o spáchání trestného činu, přestupku či správního deliktu a odpovědnosti za ně, tj. o řízení o otázkách, které správce daně podle § 99 odst. 2 daňového řádu nemůže posoudit sám, neboť pak by racionální zákonodárce zajisté do § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu namísto neurčitěho, a obtížně vyložitelného, právního pojmu jednoduše vepsal odkaz na § 99 odst. 2 daňového řádu. Předkládající senát má za to, že třetím senátem stanovené podmínky by snad teoreticky mohla vyhovovat, vedle již zmíněných řízení podle § 99 odst. 2 daňového řádu, ještě řízení, jejichž výstupem jsou rozhodnutí konstitutivní povahy, jako je například řízení o zrušení a vypořádání spoluvlastnictví či o vypořádání společného jmění manželů. Důvodová zpráva však příkladmo odkazuje pouze na řízení dědické, jehož výsledek má nicméně pouze deklaratorní, nikoli konstitutivní účinky (srov. LAVICKÝ, P. a kol. *Zákon o zvláštních řízeních soudních: Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, § 185). Takovýto výklad by proto byl v rozporu s úmyslem historického zákonodárce.

[19] Předkládající senát dále považuje závěry třetího senátu za příliš zužující, a to mj. i proto, že za účelem předejití nezákonnému vyměření daně, který by mohl být bez dalšího naplněn stavením lhůty pro její stanovení, nutí daňové subjekty, aby v rámci daňového řízení podnikaly kroky, které mohou znevěrohodnit jejich právní pozici v souběžně probíhajících soukromoprávních řízeních, tedy v daňovém řízení preventivně přijmout stanovisko druhé strany civilního sporu. Například, ve věci obdobné té, kterou nyní posuzuje předkládající senát, by daňový subjekt, aby se vyhnul potenciálně nezákonné daňové povinnosti pro případ svého neúspěchu v civilním řízení, musel v reakci na civilní žalobu v daňovém řízení začít tvrdit, že přijal půjčku, nikoli dar osvobozený od daně. V opačném případě by se vystavil riziku, že bude povinen uhradit darovací daň, aniž by jakýkoli dar, dle názoru civilního soudu, kdy obdržel.

[20] Předkládající senát se proto kloní k širšímu, a tedy z pohledu správnosti stanovení daně i spravedlivějšímu, výkladu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu zastávanému sedmým senátem. V projednávané věci by následování linie judikatury sedmého senátu vedlo s ohledem na konkrétní okolnosti případu, především na skutečnost, že předmětem sporu

před civilním soudem byla samotná povaha transakce, která měla podléhat dani (tj. zda poskytnuté plnění představuje dar, či nikoli), k závěru, že lhůta pro stanovení daně po dobu řízení u Okresního soudu Praha-východ, resp. Okresního soudu v Příbrami, neběžela. Předkládající senát považuje rovněž za významné, že v jím posuzovaném případě stěžovatelka nemohla vykonat nic jiného, aby si více střežila svá práva ve vztahu k souběžně probíhajícímu soudnímu řízení, tj. nemohla preventivně žalovat na určení, že předmětná transakce byla skutečně darem (a ve sporu o vrácení půjčky byla žalovaná). Dále, měla-li za to, že je od daně osvobozena, neměla povinnost podat daňové přiznání (viz § 21 odst. 5 zákona o trojdani), ani oznámit osvobozený příjem (§ 38v zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se vztahuje až na příjmy přijaté od 1. 1. 2015). V meritorním rozhodnutí sporu shora naznačeným způsobem mu nicméně brání výše popsany velmi restriktivní výklad § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu obsažený v rozsudku č. j. 3 Afs 243/2015-31.

[21] Ačkoli se předkládající senát přiklání k přístupu zvolenému sedmým senátem, je si současně vědom, že výkladu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu je třeba nastavit jasně vymezené hranice, které v rozhodnutí sedmého senátu chybí. Jinak by aplikace předmětného ustanovení byla s ohledem na množství otázek řešených před civilními soudy bezbřehá, což by v konečném důsledku popřelo smysl a účel prekluzivní povahy lhůty pro stanovení daně. Stavení lhůty musí zůstat výjimkou z jinak přísně pojímané prekluzivní povahy lhůty pro stanovení daně. V následujících odstavcích proto předkládající senát nastiňuje metodiku výkladu předmětného ustanovení, která odráží jak zásadu právní jistoty, tak i zásadu správného (a spravedlivého) stanovení daně.

[22] Předně je třeba zdůraznit, že smyslem lhůty pro stanovení daně je vymezení období, během něhož je správce daně oprávněn stanovit daňovému subjektu určitou daňovou povinnost svým rozhodnutím, a pouze v uvedené lhůtě může zároveň dojít k uplatnění jiných instrumentů sloužících ke změně poslední známé daně, ať už ve prospěch, nebo v neprospěch daňového subjektu, včetně dodatečného daňového přiznání či obnovy řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 6. 2018, č. j. 9 Afs 121/2017-37, bod 35). Na lhůtu pro stanovení daně tak nelze nahlížet pouze jednostrannou optikou, že se jedná o lhůtu ve prospěch daňového subjektu. V řadě případů může být naopak uplynutí lhůty pro stanovení daně v neprospěch daňového subjektu. Širší výklad posuzovaného ustanovení tak může v některých situacích svědčit správci daně, v jiných daňovému subjektu. Stavení lhůty zkrátka pouze rozšiřuje časový úsek (pevně ohraničený desetiletou objektivní lhůtou), kdy je možné pro účely správného stanovení daně zohlednit výsledek soudního sporu bez ohledu na to, zda je to ku prospěchu daňového subjektu, nebo fisku.

[23] Dosavadní judikatura NSS k § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu pouze obecně stanovila, že lhůta se nestaví, pokud soud rozhoduje o otázce, která je toliko relevantní pro správné stanovení daně, a to ani pokud je zásadní, pouze když je nezbytná. Z použití výrazu „nezbytná“ vyplývá, že musí jít o otázku, bez jejíhož vyřešení nelze daň správně stanovit (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2022, č. j. 10 Afs 159/2020-39, bod 17, obdobně též rozsudek ze dne 25. 10. 2017, č. j. 2 Afs 76/2017-45).

[24] Zda se jedná o otázku, bez jejíhož vyřešení nelze daň správně stanovit, je třeba vykládat systematicky ve vztahu k jiným ustanovením daňového řádu, konkrétně § 99, § 117 odst. 1 písm. d) a § 141 odst. 1 a 2. Citovaná ustanovení daňového řádu totiž vytváří subtilní

pokračování

rovnováhu mezi základními zásadami daňového řízení, konkrétně zásadami správného zjištění a stanovení daně na straně jedné (§ 1 odst. 2 daňového řádu), hospodárnosti a rychlosti daňového řízení na straně druhé (§ 7 daňového řádu), ale i právní jistoty (srov. zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 6 Afs 161/2014-84, č. 3349/2016 Sb. NSS, bod 46, či usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 5. 2016, sp. zn. III. ÚS 1312/16).

[25] Podle § 99 odst. 1 daňového řádu je správce daně vázán rozhodnutím o otázce, kterou již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, si správce daně může posoudit sám. Správce daně si však podle § 99 odst. 2 daňového řádu nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu.

[26] Podle § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně se obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu předcházející řízení. Podle § 117 odst. 2 daňového řádu nalézací řízení nelze obnovit z důvodů, za kterých lze podat dodatečné přiznání nebo dodatečné vyúčtování.

[27] Podle § 141 odst. 1 daňového řádu zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílную částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.

[28] Podle § 141 odst. 2 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla pravomocně stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně.

[29] Předběžná otázka ve smyslu § 99 daňového řádu je otázka po existenci právní skutečnosti, jejíž zodpovězení je nutným předpokladem pro rozhodnutí ve věci samé, na předběžné otázce závislé, avšak k jejímuž meritornímu řešení není správce daně, který provádí daňové řízení, příslušný (BAXA, J. a kol. *Daňový řád: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, § 99 a § 117). Orgány daňové správy musí jako předběžnou otázku v daňovém řízení často řešit otázky týkající se výkladu a platnosti soukromoprávních jednání, jejichž posouzení nicméně náleží do kompetence soudů v občanském soudním řízení (viz § 7 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád).

[30] O těchto otázkách tedy primárně přísluší rozhodovat civilním soudům v nalézacím řízení, přičemž podle rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2010, č. j. 5 Afs 64/2009-104, pokud takovéto soudní řízení již probíhá, není správce daně *a priori* příslušný k jejich posouzení. V opačném případě by docházelo k nežádoucí dvojkolejnosti rozhodování, a to nejen v rámci daňové správy a civilních soudů, ale i mezi jednotlivými správci daně. Pokud

o předběžné otázce dosud rozhodnuto nebylo, může správce daně provést úsudek o sporné otázce sám, jeho posouzení nicméně nemá judikátní účinky. Rozhodne-li později orgán, který k tomu pravomoc má, o otázce judikátním způsobem, může to založit důvod k obnově řízení (rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2007, čj. 8 Afs 94/2005-48, č. 1185/2007 Sb. NSS) či dle platného práva k podání dodatečného daňového přiznání (nejasný vztah mezi oběma instituty z hlediska priority v daňovém řádu není pro posouzení věci podstatný).

[31] Předkládající senát má proto za to, že stavení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu není omezeno pouze na úzkou skupinu řízení, jejichž výstup je nezbytný pro stanovení daně tak, jak to dovodil třetí senát v již citovaném rozsudku č. j. 3 Afs 243/2015-31, nýbrž se uplatní u všech nalézacích občanských soudních řízení, v rámci kterých se vede spor o předběžnou otázku stěžejní pro stanovení daně. Takovou **otázkou** bude především **posouzení, zda předmětná transakce má vůbec podléhat dani** tak, jako tomu bylo ve výše citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 220/2018-32, kdy v daňovém řízení byla stanovena daň z převodu nemovitosti, přičemž civilní soudy posuzovaly, zda vůbec došlo k platnému převodu nemovitosti, či tak jako ve věci posuzované předkládajícím senátem, kdy civilní soud řešil, zda předmětné plnění (za které byla stanovena darovací daň) je darem, či půjčkou. Předkládající senát má za to, že takováto civilní řízení mají rozhodující vliv na zákonnost stanovené daňové povinnosti, přičemž stavení lhůty podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu prodlužuje časový úsek, kdy může (ale nemusí) být výše daňové povinnosti změněna v návaznosti na rozhodnutí civilního soudu. Opačný přístup by ve věci řešené předkládajícím senátem mohl mít za následek i extrémně nespravedlivou situaci, kdy by stěžovatelka byla uznána povinnou vrátit částku 30 milionů Kč, neboť se jednalo podle civilního soudu o půjčku, a zároveň by jí byla pravomocně stanovena darovací daň ve výši téměř 6 milionů Kč. Skutečnost, že byla v této konkrétní věci civilní žaloba vzata zpět, nemůže hrát roli. Zda došlo ke stavení lhůty pro stanovení daně, totiž nelze posuzovat podle konečného výsledku sporu, ale podle povahy řešené otázky (srov. obdobně již citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 159/2020-39, bod 25).

[32] Předkládající senát má rovněž za to, že uvedený systematický výklad § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu podporuje i historický vývoj rozhodné právní úpravy. Institut stavení lhůty podle § 148 odst. 4 daňového řádu byl do daňového práva zakotven prvně až přijetím daňového řádu. Za účinnosti zákona o správě daní a poplatků se lhůta pro stanovení daně stavila toliko na základě § 41 s. ř. s., tedy pouze po dobu řízení před správními soudy. Ustanovení § 41 s. ř. s. z povahy věci nedopadalo na řízení před Ústavním soudem, ani na jiná soudní řízení (srov. MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: Komentář*. Praha: Leges, 2009, § 148). Časový horizont, ve kterém bylo možné stanovit, a případně též změnit daňovou povinnost daňovému subjektu, tak byl za předchozí právní úpravy přísně ohraničen objektivní lhůtou pro stanovení daně. Důraz na bezpodmínečné a rigorózní uplatňování prekluzivních lhůt vedl při absenci institutu stavení lhůty k často velmi nespravedlivým výsledkům v neprospěch daňového subjektu. Podání dodatečného daňového přiznání ani návrhu na obnovu řízení totiž není možné po uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně.

[33] V řadě případů řešených NSS za účinnosti předchozí právní úpravy tak docházelo k tomu, že ačkoli se následně v důsledku rozhodnutí civilního soudu ukázalo, že daň byla vyměřena nezákonně a v neprospěch daňového subjektu, již ji nebylo možné z důvodu

pokračování

uplynutí objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně změnit. NSS se například opakovaně setkal se situací, kdy z důvodu *ex post* vyslovené absolutní neplatnosti kupní smlouvy na nemovitost hmotněprávní povinnost zaplatit daň z převodu nemovitosti sice nevznikla, a stěžovatelé ji tak uhradili v rozporu se zákonem, ale z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně již neměli možnost se proti nezákonné daňové povinnosti nijak bránit (srov. již citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 6 Afs 161/2014-84, bod 41, či rozsudky ze dne 2. 3. 2016, č. j. 2 Afs 15/2016-21, bod 9, a ze dne 7. 12. 2017, č. j. 10 Afs 113/2016-37, bod 15). Pro posouzení věci je významné, že proti citované judikatuře, aprobující popsanou očividnou nespravedlnost vůči daňovým subjektům, se vymezil Ústavní soud a rozsudek č. j. 10 Afs 113/2016-37 zrušil, neboť konstatoval, že právní jistota, navzdory svému významu pro daňové právo, nemůže mít za důsledek extrémní nespravedlnost v individuálním případě [srov. nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 216/18 ze dne 2. 4. 2019 (N 48/93 SbNU 155)].

[34] Předkládajícím senátem navrhovaný výklad institutu stavení lhůty podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu zmíněné extrémně nespravedlivé důsledky pro daňové subjekty částečně odstraňuje.

[35] Je dále třeba zdůraznit, že stavení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu vůbec neznamená, že správce daně má být po dobu paralelně běžícího soudního řízení nečinný a vyčkávat jeho výsledku. Ustanovení § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu nevyklučuje použití prostředků ochrany proti nečinnosti (viz § 38 daňového řádu). Správce daně by měl minimálně shromáždit veškeré nezbytné podklady pro rozhodnutí ohledně daňové povinnosti a zajistit důkazní prostředky proti znehodnocení v důsledku očekávatelné časové prodlevy způsobené délkou soudního řízení. Má-li správce daně za to, že posouzení otázky, o které probíhá spor před civilním soudem, je z hlediska daňového práva zcela zřejmé, může rozhodnout, aniž by čekal na rozhodnutí civilního soudu. Institut stavení lhůty pouze prodlužuje časové období, ve kterém může být daňová povinnost změněna, ukáže-li se následně, že danou otázku posoudil chybně. Jak vyplývá z výslovného textu ustanovení, stavení lhůty podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu dokonce není podmíněno vědomostí správce daně o probíhajícím řízení, neboť zákon takovou podmínku nestanoví. Předkládající senát má za to, že s ohledem na právní jistotu musí být stavení lhůty objektivní skutečností, jasně ohraničenou zahájením a skončením předmětného soudního řízení. Takovéto vymezení začátku a konce stavení lhůty je snadno zjištělné a následně i jednoduše ověřitelné, a to navzdory tomu, že správce daně (a někdy též ani daňový subjekt) se nemusí o zastavení běhu lhůty vždy bezprostředně dozvědět. Je-li si správce daně probíhajícího civilního řízení vědom, a z tohoto důvodu vyčkává soudního rozhodnutí, měla by být tato skutečnost jasně patrná z daňového spisu a sdělena daňovému subjektu. Ten by pak měl mít možnost, bude-li jiného názoru, se správcem daně o zvoleném postupu polemizovat.

[36] Dospěje-li rozšířený senát ke stejnému právnímu závěru jako předkládající senát v bodě 31 tohoto usnesení, je třeba vyřešit otázku, zda je aplikace § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu omezena pouze na soudní řízení, jejichž výsledkem je posouzení předběžné otázky přímo ve výroku soudního rozhodnutí, či zda jej lze aplikovat i na soudní řízení, která předběžnou otázku řeší pouze v odůvodnění soudního rozhodnutí.

[37] Podle judikatury NSS je totiž správce daně vázán ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu pouze rozhodnutím o předběžné otázce, které bylo vtěleno do pravomocného výroku příslušného soudu. Rozhodnutí soudu, které se posouzením předmětné otázky zabývá pouze ve svém odůvodnění, může sloužit jen jako podklad pro vlastní úsudek správce daně (rozsudek ze dne 19. 6. 2008, č. j. 9 Afs 142/2007-72, č. 2304/2011 Sb. NSS.).

[38] Právní realita je nicméně taková, že otázky relevantní pro správce daně, tj. zejména posouzení povahy či platnosti soukromoprávního jednání, budou ve většině případů řešeny nikoli ve výroku rozhodnutí civilního soudu, nýbrž v jeho odůvodnění. Právní posouzení existence právního poměru či práva je totiž vtěleno do výroku rozhodnutí zejména v řízeních podle § 80 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, dále např. i v rozhodnutích o žalobách konstitutivních (právo tvorných) či v rozhodnutích vydaných v řízeních dle zvláštních právních předpisů o určení právní skutečnosti (jako např. řízení o platnosti výpovědi z nájmu či ukončení pracovního poměru). Ty jsou však ve vztahu k ostatnímu nápadu civilních soudů zcela marginální, neboť podle ustálené civilní judikatury platí, že lze-li žalovat přímo na plnění, není dán naléhavý právní zájem na určení existence právního poměru či práva ve smyslu § 80 občanského soudního řádu (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 5. 2010, sp. zn. 21 Cdo 2553/2009). Posouzení platnosti právního jednání tak bude ve většině případů řešeno pouze jako otázka předběžná v řízení o žalobách na plnění. To, zda je konkrétní právní otázka zodpověditelná v řízení o žalobě na plnění nebo na určení, přitom závisí na okolnostech konkrétního případu, nikoli na její povaze (typové vymezení není možné).

[39] Předkládající senát má proto za to, že ačkoli rozhodnutí civilního soudu o předběžné otázce, která nebyla vtělena do výroku rozhodnutí, ale je zcela stěžejní pro stanovení daně (viz bod 31 tohoto usnesení), správce daně nezavazuje ve smyslu § 99 daňového řádu, může být z dále uvedených důvodů využito pro znovuotevření daňového řízení za účelem změny daňové povinnosti pomocí dodatečného daňového přiznání či obnovy řízení. Řízení takovému rozhodnutí předcházející by proto mělo stavit lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu.

[40] Odlišné soudní rozhodnutí o předběžné otázce, na které záviselo rozhodnutí správce daně, je jako důvod obnovy řízení uvedeno v § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 daňového řádu jsou nicméně širší. Z jazykového výkladu vyplývá, že vzhledem k absenci výčtu důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání v § 141 odst. 2 daňového řádu je pro zahájení doměřovacího řízení zcela nerozhodné, z jakého důvodu byla daň stanovena v nesprávné výši (srov. MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: Komentář*. Praha: Leges, 2009, § 141). Z hlediska teleologického je třeba připomenout, že podle rozsudku rozšířeného senátu ze dne 5. 9. 2023, č. j. 2 Afs 363/2019-50, č. 4517/2023 Sb. NSS, bodu 41, oprávnění daňového subjektu k podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší musí být vykládáno široce, neboť podle § 1 odst. 3 daňového řádu je toto oprávnění základem pro naplnění základního cíle správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně. Předkládající senát má proto za to, že podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání s odkazem na rozhodnutí civilního soudu obsahující odlišné posouzení otázky nezbytné pro správné stanovení daně, správce daně se s posouzením civilního soudu musí ve

pokračování

znovuotevřeném řízení vypořádat. Ačkoli tedy není rozhodnutím civilního soudu vázán, jeho posouzení musí obstát ve světle argumentů v soudním rozhodnutí obsažených.

III. Závěr

[41] Předkládající senát je přesvědčen, že jím předestřený právní názor na straně jedné zachovává restriktivní přístup k výkladu prekluzivní povahy lhůty pro stanovení daně založený již citovaným usnesením rozšířeného senátu č. j. 6 Afs 161/2014-84, na straně druhé však reflektuje smysl a účel legislativního zakotvení institutu stavení lhůty po dobu souběžného soudního řízení o otázce nezbytné pro stanovení daně. Jeho výklad § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu vymezuje předem jasně identifikovatelný okruh soudních řízení, jejichž výsledek má vliv na posouzení, zda předmětná transakce má vůbec podléhat dani, a bude tak zpravidla důvodem pro znovuootevření nalézacího daňového řízení. Na rozdíl od výkladu zaujatého třetím senátem posuzované zákonné ustanovení zcela nevyprazdňuje.

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

Rozšířený senát bude rozhodovat se složení: Filip Dienstbier, Barbara Pořízková, Lenka Krupičková, Petr Mikeš, Ivo Pospíšil, Aleš Roztočil a Karel Šimka. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

Ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto usnesení mohou účastníci rovněž podat svá vyjádření k právní otázce předkládané rozšířenému senátu.

V Brně dne 8. dubna 2025

Eva Šonková
předsedkyně senátu