ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Bc. K. C.,** 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, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 9. 2022, č. j. 59 Af 5/2021-57,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj platebním výměrem ze dne 28. 3. 2017, č. j. 1378640/17/2120-70462-201958 (dále jen „platební výměr“), vyměřil žalobkyni darovací daň ve výši 5 955 000 Kč z daru poskytnutého žalobkyni dne 27. 10. 2011 ve výši 30 000 000 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí správce daně. Žalovaný o odvolání proti platebnímu výměru rozhodoval již podruhé, jelikož první rozhodnutí o odvolání bylo Krajským soudem v Praze (krajský soud) zrušeno rozsudkem ze dne 29. 5. 2020, č. j. 51 Af 1/2018-66.

[2] Proti rozhodnutím orgánů daňové správy se žalobkyně bránila žalobou, kterou krajský soud zamítl. Lhůta pro vyměření daně podle krajského soudu 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, proto podle krajského soudu 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] Poskytnutí finančních prostředků dárkyní žalobkyni bylo podle krajského soudu darem, nikoli půjčkou. Žalovaný tento závěr dostatečně odůvodnil. Krajský soud také upozornil na rozpory mezi tvrzeními žalobkyně v tomto řízení a v řízení civilním, kde byla žalovanou ve sporu o vrácení půjčky a naopak tvrdila, že se o dar jedná. Dále krajský soud uzavřel, že mezi dárkyní a žalobkyní neexistovala v rozhodném období společná domácnost, proto se žalobkyně nemohla dovolat osvobození od daně podle § 19 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (zákon o trojdani). I když dárkyně se žalobkyní v rozhodném období bydlely ve stejné budově, nejednalo se o jediný „byt“ jako dílčí znak společné domácnosti. Budova „Dřevák“ byla svědky popsána jako zaměstnanecká ubytovna obdobná vysokoškolské koleji či penzionu; každá osoba měla svoji místnost a v rámci společných prostor byly sociální zařízení a kuchyň s jídelnou. U dárkyně a žalobkyně dále nelze hovořit o prokazatelném úmyslu sdílet jednu společnou domácnost. Nelze ani hovořit o společném hrazení nákladů v takovém rozsahu, který by odpovídal společné domácnosti. Podstatná je také skutečnost, že i kdyby krajský soud připustil, že po určitou dobu mezi dárkyní a žalobkyní společná domácnost existovala, žalobkyni se nepodařilo prokázat a ani orgány finanční správy nezjistily, že by takový stav trval nepřetržitě jeden rok a rozhodně ne do dne, kdy dárkyně žalobkyni převedla dar ve výši 30 000 000 Kč (27. 10. 2011). Klíčové je, že dárkyně se z pokoje v budově Dřevák odstěhovala již v srpnu 2011. Závěrem krajský soud poznamenal, že přestože lze mít vůči hodnocení provedených důkazů žalovaným hodně kritických připomínek, podstatné je, že ve výsledku, tj. v otázce existence společné domácnosti mezi dárkyní a žalobkyní, se závěr soudu se závěrem žalovaného shoduje.

II. Argumentace účastníků řízení

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.).

[5] Podle stěžovatelky uplynula lhůta pro stanovení daně, protože 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 ohledně platnosti určitých úkonů, jejich povahy 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 sám správce daně.

[6] Správní orgány dospěly k závěru, že důvodem pro nesplnění podmínky existence společné domácnosti bylo nedoložení společného hrazení nákladů na potřeby. Jiné znaky společné domácnosti nebyly rozporovány. Krajský soud naopak vůči těmto závěrům zcela překvapivě a nad rámec žalobních námitek posuzoval i např. trvalost a povahu soužití dárkyně a žalobkyně. Svým postupem zároveň vykročil mimo prostor pro korekci úvah správního orgánu, jak vyplývá z judikatury NSS. Jelikož se nově zabýval i jinými znaky společné domácnosti, neměla stěžovatelka možnost k jeho hodnocení důkazů uvést protiargumentaci a navrhnout jiné důkazy. Krajský soud také nad rámec úvah správních orgánů posoudil i důkazy provedené ve správním řízení.

[7] Stěžovatelka brojí proti závěru, že nebyla prokázána existence společné domácnosti, konkrétně splnění podmínky spotřebního společenství. Oproti žalovanému má za to, že u hrazení potřeb společné domácnosti je přípustné, aby jedna z osob přispívala nepoměrně více. Stěžovatelka dále rozporuje závěry krajského soudu ohledně financování nákladů na potřeby.

[8] Dárkyně se navíc neodstěhovala v srpnu 2011 (jak nepravdivě tvrdí svědkyně paní J.), ale v srpnu 2012, a to z důvodu péče o nemocného otce. Podle stěžovatelky krajský soud věrohodnost výpovědi paní J. nadhodnotil. Stěžovatelka nesouhlasí, že by měnila svá procesní tvrzení o povaze finanční transakce (zda se jednalo o dar, či půjčku), to naopak činila paní K. (dárkyně). Stěžovatelka předkládá fotografii ze svatebního obřadu, kopii dokladů s poznámkami, částečné vyúčtování prostředků do společné domácnosti a kopii výpovědi paní J. v trestním řízení.

[9] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že správce daně byl oprávněn stanovit daň dokazováním mimo formálně zahájené kontrolní postupy. Protože nezahájil daňovou kontrolu, neměla stěžovatelka možnost reagovat na jeho skutkové a právní hodnocení před vydáním platebního výměru, čímž došlo ke zkrácení jejích práv.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl její zamítnutí. Během řízení před civilním soudem lhůta pro stanovení daně neběžela v souladu s § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Civilní soud řešil otázku, jestli byl stěžovatelce poskytnut dar, nebo půjčka, a vyřešení této otázky bylo pro správné stanovení daně nezbytné. Pokud by správce daně posoudil rozhodnou otázku sám bez posečkání na rozhodnutí soudu, hrozilo by nebezpečí dvojkolejnosti rozhodování, což není žádoucí. Skutečnost, že civilní soud nakonec ukončil věc bez meritorního rozhodnutí, nelze klást žalovanému k tíži.

[11] Závěry krajského soudu nemohou být podle žalovaného překvapivé už z toho důvodu, že vyšel z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2022, č. j. 31 Af 59/2020-159, jak uvedl v bodě 85 napadeného rozsudku. Krajský soud vzal za podklad svého rozhodnutí skutkový základ, ze kterého vycházel žalovaný. Nic na tom nemění skutečnost, že žalovaný a krajský soud více akcentovali různá dílčí skutková zjištění.

Stěžovatelce nebylo upřeno právo navrhovat důkazy, přičemž nyní předložené důkazní návrhy nejsou pro věc rozhodné.

[12] Stěžovatelka následně doložila trestní oznámení na svědkyni paní J., a to z důvodu tvrzeného křivého svědectví v řízení před krajským soudem. Kasační argumentaci ovšem nijak nedoplnila.

III. Postup Nejvyššího správního soudu před rozhodnutím o věci samé

[13] Při předběžném posouzení věci dospěl druhý senát k závěru, že v judikatuře NSS existují dva navzájem rozporné přístupy k výkladu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Citované ustanovení je přitom stěžejní pro posouzení věci, neboť pokud by občanské soudní řízení u Okresního soudu v Příbrami o zaplacení částky 35 000 000 Kč lhůtu pro stanovení daně stavilo, prekluzivní lhůta pro stanovení daně by nemohla uplynout již 28. 11. 2014, jak tvrdí stěžovatelka. Rozpor v judikatuře spatřoval druhý senát v tom, že zatímco v rozsudku ze dne 25. 8. 2016, č. j. 3 Afs 243/2015-28, dospěl NSS k závěru, že lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty se po dobu civilního sporu o výši úhrady za dodávku plynu nestaví, neboť § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu míří jen na řízení, která mají zásadní význam pro správné stanovení daně, a daňový subjekt dostatečně nestřežil svá práva a včas neuplatnil vyšší nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, podle rozsudku NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 220/2018-32, incidenční řízení o vylučovací žalobě lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu staví. V obou případech tak byla dle druhého senátu otázka posuzovaná civilními soudy stěžejní pro stanovení daně, v jedné věci však lhůta stále běžela, v druhé byla pozastavena. Druhý senát tedy věc předložil rozšířenému senátu k posouzení.

[14] V reakci na postoupení věci rozšířenému senátu stěžovatelka doplnila svou kasační argumentaci následovně. Podle stěžovatelky dospěl NSS v rozsudku sp. zn. 3 Afs 243/2015 k závěru, že se prekluzivní lhůta nestaví z důvodu, že daňový subjekt v daném případě svá práva nestřežil, konkrétně nedomáhal se vyššího nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, ani nijak aktivně nejednal proti dodatečnému vyúčtování od dodavatele plynu. Uvedený rozsudek není dle stěžovatelky v rozporu s rozsudkem NSS sp. zn. 7 Afs 220/2018, neboť rozdíl v právních závěrech je dán rozdílností ve skutkových okolnostech. Dále stěžovatelka s ohledem na právní jistotu varuje proti příliš širokému výkladu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Má za to, že s ohledem na dikci citovaného ustanovení a rozmanitost otázek řešených civilními soudy lze jen obtížně formulovat obecné pravidlo vymezující řízení, která způsobují stavení lhůty, a navrhuje, aby se aplikace citovaného zákonného ustanovení posuzovala individuálně případ od případu. Stěžovatelka rovněž upozorňuje, že institut stavení lhůty nemůže správce daně zneužívat k prodlužování prekluzivní lhůty, a připomíná, že správce daně se o daru dozvěděl ještě před uplynutím standardní tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně a v následujícím daňovém řízení nebyla povaha finanční transakce mezi stěžovatelkou a dárkyní vůbec sporná (řešilo se pouze možné osvobození od daně). Je tedy zřejmé, že se o otázku nezbytnou pro daňové řízení nejednalo. Dále stěžovatelka poukazuje na zásadu formální pravdy v civilním řízení a zásadu, že uplatňování veřejného práva je nezávislé na uplatňování práva soukromého. Závěrem upozorňuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí rovněž aplikoval pravidla stavení běhu prekluzivní lhůty nesprávně. Pokud jsou činěny úkony mající vliv na běh lhůty pro

stanovení daně během stavení lhůty, jejich účinky nemohou dle stěžovatelky začít působit až po ukončení důvodu stavení lhůty. Podle rozsudku NSS sp. zn. 6 Afs 261/2024, nastanou-li v jeden den souběžně dva různé důvody stavení lhůty, dochází ke kumulaci těchto důvodů, nikoli ke zdvojení délky období, po které se lhůta staví.

[15] V reakci na vyjádření stěžovatelky k postoupení věci rozšířenému senátu žalovaný uvedl, že v rozsudcích NSS sp. zn. 3 Afs 243/2015 a sp. zn. 7 Afs 220/2018, na rozdíl od stěžovatelky, rozpor spatřuje. Z rozhodnutí třetího senátu vyplývá, že ke stavení lhůty pro stanovení daně by došlo pouze v případě, kdy konkrétní výsledek souběžného civilního řízení by byl nezbytný pro správné stanovení daně. Takovýto výklad § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu považuje žalovaný za příliš restriktivní, neboť by tím došlo ke stavení lhůty podle citovaného ustanovení pouze ve velmi ojedinělých případech, snad jen v případě řízení, jehož výstupem je rozhodnutí konstitutivní povahy. Ve vztahu k posuzované věci má žalovaný za to, že otázkou stěžejní pro stanovení daně je i to, zda konkrétní plnění má vůbec podléhat dani, tedy zda se jednalo o půjčku, či dar. Dle žalovaného nehraje roli ani skutečnost, že došlo k zpětvzetí žaloby. Námitku účelového dovolávání se stavení lhůty považuje žalovaný za absurdní, neboť otázku prekluze má povinnost posoudit z úřední povinnosti.

[16] V usnesení ze dne 24. 3. 2026, č. j. 2 Afs 234/2022-82, se rozšířený senát ztotožnil s argumentací stěžovatelky a dospěl k závěru, že nemá v projednávané věci pravomoc ve smyslu § 17 odst. 1 s. ř. s. z důvodu neexistence rozporu v judikatuře s ohledem na nesrovnatelný skutkový základ v citovaných rozsudcích a chybějící obecné pravidlo, jež by předurčovalo hodnocení odlišných skutkových okolností ve věci jiné.

[17] Třetí senát podle rozšířeného senátu formuloval závěr vázaný na specifické skutkové okolnosti ve své věci a nevytvořil obecné pravidlo použitelné na skutkový základ posuzovaný sedmým senátem. Rozhodnutí sedmého senátu pak vychází z odlišného skutkového stavu a nepředstavuje odklon od závěrů přijatých třetím senátem (bod 15 usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 234/2022-82). Rozšířený senát rovněž konstatoval, že rozsudek č. j. 3 Afs 243/2015-28 nebrání druhému senátu ve věcném posouzení sporu způsobem naznačeným v předkládacím usnesení, tedy v souladu se závěry uvedenými v rozsudku č. j. 7 Afs 220/2018-32, není tu tedy dána ani pravomoc rozšířeného senátu rozhodovat ve věcech, kdy se jeden senát chce odchýlit od dříve vyjádřeného názoru NSS (bod 17).

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat.

[19] NSS se 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.

[20] Podle § 21 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani [p]*oplatník je povinen podat místně příslušnému správci daně přiznání k dani dědické a k dani darovací do 30 dnů ode dne, v němž*

došlo k bezúplatnému nabytí movitého majetku nebo jiného majetkového prospěchu nebo byl poskytnut movitý majetek nebo jiný majetkový prospěch do ciziny, jde-li o daň darovací.

[21] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu [d]*aň 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.*

[22] Podle § 148 odst. 2 daňového řádu [l]*hůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně, c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.*

[23] Podle § 148 odst. 3 daňového řádu [b]*yla-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*.

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

[25] Podle § 148 odst. 5 daňového řádu [l]*hůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*

[26] Podle § 33 daňového řádu [l]*hůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Není-li takový den v měsíci, připadne poslední den lhůty na jeho poslední den* (odst. 1). *Lhůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty* (odst. 2). *Lhůta určená v kratších časových jednotkách, než jsou dny, se počítá od okamžiku, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty* (odst. 3). *Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den; to neplatí, jde-li o lhůtu určenou v kratších časových jednotkách, než jsou dny* (odst. 4).

[27] K běhu lhůty pro stanovení daně je třeba poznamenat, že „*§ 148 daňového řádu obsahující pravidla běhu prekluzivní lhůty (včetně jejího přerušení či stavění) jsou* lex specialis *k § 33 odst. 1 daňového řádu, resp. toto ustanovení se nepoužije. Zákonodárce v § 148 odst. 3 daňového řádu zcela jednoznačně vyjádřil okamžik, od kterého se nový běh prekluzivní lhůty stanovené v odst. 1 citovaného ustanovení odvíjí, přičemž ani samotný jazykový výklad slova* dnem *nedává prostor pro jiný závěr, než že se tak děje již od konkrétního dne, a nikoli až ode dne následujícího. Nejvyšší správní soud opětovně podotýká, že procesní povaha lhůt* a priori

předpokládá aktivitu daňového subjektu. Proto stanovení jejího počátku dle § 33 odst. 2 daňového řádu, resp. jejího zachování do následujícího pracovního dne ve smyslu § 33 odst. 4 daňového řádu je logické, legitimní a chrání oprávněné zájmy subjektů. Lhůta pro stanovení daně, jakožto lhůta prekluzivní, toliko představuje časově ohraničený úsek, po který lze upravovat daňovou povinnost daňového subjektu“ (rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56, č. 4225/2021 Sb. NSS, bod 37). Z uvedeného vyplývá, že v posuzované věci jsou pravidla počítání běhu času zakotvená v § 33 daňového řádu relevantní pro běh lhůty pro podání daňového tvrzení (od níž se odvíjí počátek běhu lhůty pro stanovení daně), pro samotný běh lhůty pro stanovení daně, včetně určení jejího počátku, konce, přerušení, prodloužení či stavení, již nikoli.

[28] Ze spisového materiálu vyplývá následující sled událostí. Stěžovatelka byla (v návaznosti na níže vysvětlený závěr, 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 28. 11. 2011 a bývala by uplynula dne 28. 11. 2014, tedy ještě před přerušením běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu z důvodu výzvy k podání řádného daňového tvrzení, která byla stěžovatelce oznámena až dne 2. 12. 2014. Dne 4. 6. 2014 bylo nicméně proti stěžovatelce zahájeno občanské soudní řízení u Okresního soudu Praha – východ (následně postoupeno Okresnímu soudu v Příbrami a vedeno 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.

[29] V posuzované věci je tedy stěžejní otázka, zda občanské soudní řízení o zaplacení částky 35 000 000 Kč (vedené u Okresního soudu v Příbrami), 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), a šlo tedy o spor týkající se samotného předmětu daně, zapříčinilo stavení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu.

[30] S ohledem na závěry rozšířeného senátu NSS otázku stavení lhůty po dobu souběžně probíhajícího soudního řízení posoudil v souladu se závěry rozsudku NSS č. j. 7 Afs 220/2018-32. Posouzení sedmého senátu však doplnil o podrobnější argumentaci a jasně vymezené hranice aplikovaného pravidla, které v citovaném rozsudku chybí. Bez jasného ohraničení by se aplikace § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu stala, s ohledem na množství otázek řešených před civilními soudy, bezbřehou, což by v konečném důsledku popřelo smysl a účel prekluzivní povahy lhůty pro stanovení daně. Navzdory níže předestřeným úvahám NSS zdůrazňuje, že stavení lhůty musí zůstat výjimkou z jinak přísně pojímané prekluzivní povahy lhůty pro stanovení daně. V následujících odstavcích proto NSS nastiňuje metodiku výkladu předmětného ustanovení, která odráží jak zásadu právní jistoty, tak i zásadu správného (a spravedlivého) stanovení daně (IV.1 až IV.3.) a tyto závěry aplikuje na posuzovanou věc (IV.4).

IV.1. Obecná východiska výkladu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu

[31] 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.

[32] K institutu stavení lhůty pro stanovení daně NSS již v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs 9/2008-59, uvedl, že „*jelikož se jedná o stavění lhůty (nikoliv o její přerušení, kdy lhůta po odpadnutí překážky běží od začátku), část lhůty, která uběhla před zahájením soudního řízení a část lhůty, která uběhla po něm, se sčítají.*“ V praxi dochází k tomu, že soudy při přezkumu běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně celkovou dobu, po kterou došlo ke stavení lhůty v důsledku jedné ze skutečností uvedených v § 148 odst. 4 daňového řádu, přičítají k základní či z důvodu přerušení podle § 148 odst. 3 daňového řádu „nové“ lhůtě pro stanovení daně (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2026, č. j. 1 Afs 10/2026-38, body 17 a 18; z dřívější judikatury viz např. rozsudky NSS ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 124/2023-59, body 45 a 51, či ze dne 25. 11. 2022, č. j. 4 Afs 356/2020-60, body 72 a 73). Tato lhůta se tak *de facto* prodlužuje o dobu, po kterou trvala skutečnost způsobující stavení lhůty podle § 148 odst. 4 daňového řádu (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, č. 3677/2018 Sb. NSS, bod 33).

[33] Podle ustálené judikatury NSS „[p]*rekluzivní lhůta je objektivně ohraničeným časovým úsekem, ve kterém může dojít ke změně výše daňové povinnosti daňového subjektu. Jednotlivé úkony, které běh prekluzivní lhůty ovlivňují, je proto třeba vykládat v maximální míře objektivně tak, aby byla zachována předvídatelnost a jistota daňových subjektů*“ (rozsudek ze dne 20. 2. 2025, č. j. 6 Afs 261/2024-68, bod 44). „*Pravidla běhu lhůt by měla fungovat v podstatě mechanicky – vždy stejně a nehledě na proměňující se skutkové okolnosti. Právě proto vložil zákonodárce do § 148 daňového řádu odstavce 2 a 4: ty postihují množství obecně vymezených procesních situací, které do běhu lhůty zasáhnou vždy, jakmile nastanou. Zákon nepočítá s tím, že by adresáti těchto pravidel měli zkoumat obsah a vnitřní souvislosti zde popsaných právních skutečností: požaduje jen, aby byly naplněny jejich formální znaky*“ (rozsudek NSS ze dne 22. 11. 2024, č. j. 10 Afs 314/2023-35, bod 29). Zákonem stanovená pravidla běhu a délky prekluzivní lhůty, včetně stanovení okamžiku jejího zániku, jsou totiž pro daňový subjekt velmi důležitá: „*Měla by mu především umožnit předvídat, kdy dojde k uplynutí prekluzivní lhůty. Daňový subjekt v době vzniku daňové povinnosti přirozeně nemůže vědět, kdy přesně se tak stane, neboť tento okamžik se odvíjí od budoucích právních skutečností, které zpravidla nemůže ovlivnit (např. zahájení daňové kontroly). Může však jednat v důvěře, že k jeho určení dojde v souladu s předem danými pravidly, a bude tak schopen přizpůsobit jim i své jednání*“ (rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, č. 3677/2018 Sb. NSS, bod 39). Je proto třeba odmítnout argumentaci stěžovatelky, že by

soud měl nechat posouzení institutu stavení lhůty podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu na individuálních okolnostech každého případu a nesnažit se o vymezení obecného pravidla.

[34] Z dosavadní judikatury NSS k § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu vyplývá, že lhůta se nestaví, pokud soud rozhoduje o otázce, která je toliko relevantní pro správné stanovení daně, a to ani pokud je zásadní; staví se pouze, když je to otázka pro stanovení daně nezbytná. Z použití výrazu „nezbytná" NSS dovozuje, 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 rozsudky ze dne 25. 10. 2017, č. j. 2 Afs 76/2017-45, a ze dne 25. 8. 2016, č. j. 3 Afs 243/2015-28).

IV.2. Systematický, teleologický a historický argument

[35] 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 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).

[36] 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 náleží 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.

[37] Podle § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu [ř]*ízení 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 [n]*alézací řízení nelze obnovit z důvodů, za kterých lze podat dodatečné přiznání nebo dodatečné vyúčtování*.

[38] Podle § 141 odst. 1 daňového řádu [z]*jistí-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 rozdílnou 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.*

[39] Podle § 141 odst. 2 daňového řádu *daňový subjekt je 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.

[40] 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).

[41] 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, č. j. 8 Afs 94/2005-48, č. 1185/2007 Sb. NSS) či dle platného práva k podání dodatečného daňového přiznání.

[42] Nejvyšší správní soud 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 (absolutně) nezbytný pro stanovení daně tak, jak by mohly naznačovat závěry citovaného rozsudku č. j. 3 Afs 243/2015-31, a tedy v zásadě pouze otázky uvedené v § 99 odst. 2 daňového řádu, nýbrž se uplatní u všech nalézacích občanských soudních řízení, v rámci kterých se vede spor o předběžnou otázku týkající se samotného **předmětu 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. Podobně v nyní posuzované věci civilní soud řešil, zda předmětné plnění (za které byla stanovena darovací daň) je darem, či půjčkou. Takováto civilní řízení mají rozhodující vliv na zákonnost stanovené daňové povinnosti.

[43] Stavení lhůty podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu v případech uvedených v předchozím odstavci pouze prodlužuje časový úsek, během něhož může (ale nemusí) být výše daňové povinnosti změněna v návaznosti na rozhodnutí civilního soudu. Opačný výklad by mohl vést k velmi nespravedlivým výsledkům v neprospěch daňového subjektu, neboť ačkoli by se následně v důsledku rozhodnutí civilního soudu ukázalo, že daň byla vyměřena nezákonně a v neprospěch daňového subjektu, již by ji nebylo možné z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně změnit pomocí obnovy řízení či dodatečného daňového přiznání. V posuzované věci by tak mohlo dojít k situaci, že by stěžovatelka byla civilním soudem zavázána vrátit částku 35 milionů Kč (pokud by civilní soud dospěl k závěru, že žalovaná částka byla půjčkou, nikoli darem), stěžovatelce by však již byla pravomocně stanovena darovací daň ve výši téměř 6 milionů Kč, přičemž podání

dodatečného daňového přiznání ani návrhu na obnovu řízení by již nebylo možné z důvodu uplynutí (prekluzivní) lhůty pro stanovení daně.

[44] Ostatně za předchozí právní úpravy k takovýmto nespravedlivým situacím docházelo, neboť 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 (srov. MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: Komentář*. Praha: Leges, 2009, § 148). 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 stěžovatelé neměli možnost se proti nezákonné daňové povinnosti nijak bránit (srov. 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)].

IV.3. Související otázky aplikace § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu

[45] S ohledem na výše v bodu [42] nastíněný výklad § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu je třeba vyřešit otázku, zda je aplikace tohoto ustanovení omezena pouze na soudní řízení, jejichž výsledkem je posouzení předběžné otázky přímo ve výroku soudního rozhodnutí, či zda je lze aplikovat i na soudní řízení, která předběžnou otázku řeší pouze v odůvodnění soudního rozhodnutí.

[46] 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 rozsudku 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.).

[47] 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. Vlastní právní posouzení existence právního poměru či práva je totiž vtěleno do výroku rozhodnutí pouze v řízeních podle § 80 občanského soudního řádu, a dále v řízeních vedoucích k vydání konstitutivních rozhodnutí a v řízeních dle zvláštních právních předpisů o určení právní skutečnosti (jako např. řízení o platnosti výpovědi nájmu, či ukončení pracovního poměru). Ty jsou však ve vztahu k ostatním věcem projednávaným civilními soudy zcela marginální agendou, 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 žalobě na plnění. To, zda je konkrétní právní

otázka řešitelná v řízení o žalobě na plnění nebo na určení, přitom závisí na okolnostech konkrétního případu, nikoli na její povaze (typové vymezení není možné).

[48] Nejvyšší správní soud má proto za to, že ačkoli rozhodnutí civilního soudu o předběžné otázce, která nebyla vtělena do výroku rozhodnutí, ale týká se samotného předmětu daně (viz bod [42] tohoto rozsudku), správce daně nezavazuje ve smyslu § 99 daňového řádu, může být z důvodů uvedených v následujícím bodu využito pro znovuotevření daňového řízení za účelem změny daňové povinnosti pomocí dodatečného daňového přiznání či obnovy řízení. Řízení takovému rozhodnutí předcházející proto staví lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu.

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

[50] Je rovněž třeba zdůraznit, že stavení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu 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 nevylučuje, aby správce daně využil další nástroje směřující ke zjištění daňové povinnosti (rozsudek NSS č. j. 10 Afs 206/2017-39, bod 44). Stavení lhůty dále nevylučuje ani 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 civilního 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 správce daně danou otázku posoudil chybně.

[51] 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. Běh lhůty musí mít objektivní a mechanickou povahu. I stavení lhůty podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu tedy musí být založeno

na objektivních skutečnostech, jasně ohraničených zahájením a skončením příslušného soudního řízení. Takovéto vymezení začátku a konce stavení lhůty je snadno zjistitelné z dostupných zdrojů a následně snadno ověřitelné, a to navzdory tomu, že správce daně (a někdy též i daňový subjekt) se nemusí o počátku stavení lhůty vždy bezprostředně dozvědět. Je-li si nicméně správce daně probíhajícího civilního řízení vědom, a z tohoto důvodu vyčkává soudního rozhodnutí, musí 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. Na druhou stranu, pokud se správce daně rozhodne na výsledek civilního řízení nečekat, stavení lhůty podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu neznamená, že by úkony učiněné během této doby neměly účinek na další běh lhůty pro stanovení daně, jak bude vysvětleno níže.

IV.4. Běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně v posuzované věci

[52] S ohledem na vše výše uvedené a konkrétní okolnosti posuzovaného případu, především na skutečnost, že sporná otázka před civilním soudem se týkala samotného předmětu daně, tedy povahy transakce, která představovala celý základ daně (zda poskytnuté plnění představuje dar, či nikoli), dospěl NSS, ve shodě s krajským soudem, k závěru, že řešená otázka byla pro správné stanovení daně nezbytná, a lhůta pro stanovení daně během řízení u Okresního soudu Praha-východ, resp. Okresního soudu v Příbrami, podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu neběžela. Zároveň je v posuzovaném případě zřejmé, že stěžovatelka nemohla vedení civilního řízení nijak odvrátit, neboť až do jeho zahájení měla za to, že jí byla předmětná finanční částka darována. Na aplikaci § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu nic nemění ani skutečnost, že civilní soud věcně nerozhodl z důvodu zpětvzetí žaloby. Tuto otázku totiž nelze posuzovat podle konečného výsledku sporu, ale podle její povahy (srov. obdobně rozsudek č. j. 10 Afs 159/2020-39, bod 25).

[53] V posuzované věci tedy, jak již bylo vysvětleno výše v bodě [28], lhůta pro stanovení daně počala běžet dne 28. 11. 2011 a bývala by uplynula dne 28. 11. 2014. Podáním žaloby o zaplacení částky 35 000 000 Kč dárkyní k Okresnímu soudu v Příbrami došlo nicméně dne 4. 6. 2014 ke stavení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu.

[54] S ohledem na námitku stěžovatelky uplatněnou ve vyjádření k předložení věci rozšířenému senátu se NSS dále zabýval závěry krajského soudu ve vztahu k navazujícímu běhu prekluzivní lhůty v posuzované věci. Konkrétně zda účinky přerušení běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu oznámením výzvy k podání řádného daňového tvrzení, resp. následným materiálním tvrzením nulové daně (k tomu viz dále) nastávají již dnem, kdy k tomuto oznámení došlo, tedy 2. 12. 2014, resp. 12. 12. 2014, nebo až po pravomocném skončení civilního řízení, s nímž skončilo i stavení lhůty pro stanovení daně.

[55] Jak vyplývá z výše citovaných ustanovení daňového řádu, základní délku lhůty pro stanovení daně (3 roky) je možné modifikovat, a to třemi typy úkonů. V první řadě je možné lhůtu prodloužit. Úkony prodlužující běh lhůty jsou vyjmenovány v § 148 odst. 2 daňového řádu; jejich společným jmenovatelem je podmínka, aby byly učiněny v průběhu základní lhůty, a to konkrétně v posledních 12 měsících lhůty; účinkem těchto úkonů je prodloužení lhůty o jeden rok. Dalšími úkony, které jsou způsobilé modifikovat délku

lhůty, jsou úkony, které její běh přeruší. Tyto jsou vyjmenovány v § 148 odst. 3 ve spojení s § 87 daňového řádu. Úkony zapříčiní přerušení běhu lhůty a způsobí počátek běhu lhůty nové, což znamená, že běží znovu celá tříletá lhůta. Zákon přitom výslovně stanoví rovněž rozhodný den jako počátek běhu lhůty, od něhož se lhůta přerušuje a běží celá (tříletá) znovu. Posledním typem úkonů s vlivem na běh lhůty jsou úkony, které její běh staví (§ 148 odst. 4 daňového řádu); podstatou stavení lhůty je, že tato neběží po dobu definovanou zákonem.

[56] Pro posouzení věci je stěžejní, že pro daň založenou konkrétním právním jednáním plyne jen jedna lhůta, která nemůže být nijak štěpena (podobně jako u daně za jedno zdaňovací období, je-li takto konstruována, srov. rozsudek č. j. 10 Afs 314/2023-35, bod 31), a úkony dle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu do běhu této lhůty zasáhnou vždy, jakmile nastanou (bod 29). V jednom daňovém řízení může nicméně dojít k různým úkonům modifikujícím běh lhůty pro stanovení daně, a to i opakovaně. Podle judikatury NSS *„lhůtou, která se dle odst. 2 uvedeného ustanovení prodlužuje, je dosavadní, v ten okamžik běžící lhůta a v § 148 daňového řádu není dán žádný důvod, proč by v případě rozhodných skutečností uvedených v tomto ustanovení nemohlo docházet i opakovaně ať již k prodloužení, či přerušení nebo stavení prekluzivní lhůty s jediným limitem, že se tak musí stát za běhu objektivní desetileté lhůty*“ (rozsudky ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56, bod 36, a ze dne 29. 12. 2022, č. j. 2 Afs 374/2020-42, bod 21). Úkon podle § 148 odst. 3 daňového řádu běh lhůty pro stanovení daně ovlivňuje samostatně a odlišně od skutečností uvedených v § 148 odst. 4 daňového řádu (stavení lhůty v případě čtvrtého odstavce vs. přerušení a započetí běhu lhůty nové v případě třetího odstavce): *Mezi těmito dvěma skutečnostmi tedy není dána provázanost, každá z nich prekluzivní lhůtu a její běh ovlivňuje samostatně a na sobě zcela nezávisle* (rozsudek NSS č. j. 6 Afs 261/2024-68, bod 45).

[57] Stěžovatelce je tedy třeba přisvědčit, že účinek přerušení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu „nečeká“ na ukončení důvodu stavení lhůty pro stanovení daně, ale začíná působit již dne, kdy byl tento úkon učiněn. V posuzované věci tedy došlo podáním materiálního přiznání daně v nulové výši dne 12. 12. 2014 (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 13. 9. 2023, č. j. 9 Afs 91/2023-33, a bod [86] a násl. tohoto rozsudku) v reakci na výzvu k podání řádného daňového tvrzení, oznámené stěžovatelce dne 2. 12. 2014, k přerušení lhůty pro stanovení daně a započetí běhu nové tříleté lhůty pro stanovení daně.

[58] Nejvyšší správní soud se v posuzované věci již nemusel zabývat tím, zda k nové tříleté lhůtě je třeba připočíst dobu, po kterou i během nové tříleté lhůty pro stanovení daně stále běželo civilní řízení, tj. od 12. 12. 2014 do 11. 11. 2016, a zodpovědět tak otázku, zda se nově rozběhnutá lhůta ihned po započetí svého běhu staví vlivem trvajícího civilního řízení, neboť i pokud by se tato doba k nové lhůtě pro stanovení daně nepřipočítala, k prekluzi daňové povinnosti by (jak vyplývá z následujícího bodu rozsudku) nedošlo.

[59] Pokud by nedošlo ke stavení nové lhůty pro stanovení daně (jež by znamenalo ještě téměř dva roky navíc, i když bez opakovaného ročního prodlužování), lhůta nově rozběhnutá dne 12. 12. 2014 by uplynula dne 12. 12. 2017. Dne 30. 3. 2017 byl stěžovatelce oznámen platební výměr, který vzhledem k tomu, že k němu došlo v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, tuto lhůtu prodloužil o jeden rok, tedy do 12. 12. 2018. Následně bylo dne 30. 4. 2018 stěžovatelce oznámeno rozhodnutí

žalovaného ze dne 27. 4. 2018, č. j. 19345/18/5100-31461-702147, lhůta pro stanovení daně se tedy opět prodloužila o jeden rok, tj. do 12. 12. 2019. Běh lhůty pro stanovení daně posléze ovlivnila skutečnost, že stěžovatelka podala dne 2. 7. 2018 správní žalobu proti rozhodnutí žalovaného č. j. 19345/18/5100-31461-702147, čímž opět došlo, tentokrát v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, k stavení jejího běhu. V okamžiku podání žaloby zbývalo do konce prekluzivní lhůty (tedy do 12. 12. 2019) 17 měsíců a 10 dnů. 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. Napadené rozhodnutí bylo stěžovatelce oznámeno dne 15. 2. 2021, tj. po 8 a půl měsících, stalo se tak v době, kdy lhůta pro stanovení daně stále ještě neuplynula (zbývalo z ní 8 měsíců a 27 dnů) a současně kdy dosud neuběhlo ani deset let počítaných od jejího prvopočátku dne 28. 11. 2011 – konec absolutní desetileté lhůty pro stanovení daně totiž připadal až na den 28. 11. 2021.

IV.5. Posouzení zbývajících námitek týkajících se merita věci

[60] S ohledem na to, že k prekluzi daňové povinnosti před rozhodnutím orgánů daňové správy nedošlo, zabýval se NSS dále zbývajícími námitkami.

[61] Podle § 19 odst. 3 zákona o trojdani je od daně darovací osvobozeno bezúplatné nabytí majetku, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými v I. a II skupině.

[62] Podle § 11 odst. 3 písm. b) zákona o trojdani patří pro účely výpočtu daně darovací do II. skupiny osoby, které s dárcem žily nejméně po dobu jednoho roku před převodem ve společné domácnosti a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost.

[63] Jak uvádí sama stěžovatelka (a NSS souhlasí), v této věci je klíčovou otázkou existence společné domácnosti mezi ní a dárkyní. Není sporu o tom, že pojem společná domácnost ve smyslu § 11 odst. 3 písm. b) zákona o trojdani je nutno vykládat ve světle občanskoprávní úpravy tohoto institutu.

[64] Prakticky totožnou spornou otázkou se shodnými účastníky se NSS zabýval v rozsudku ze dne 20. 10. 2022, č. j. 1 Afs 136/2022-39, který přezkoumal již zmíněný rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 59/2020-159 (ústavní stížnost proti němu směřující byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 21. 3. 2023, sp. zn. IV. ÚS 3569/22). Od tam vyslovených závěrů nemá soud důvod se nyní odchýlit. Podstatnou část v následujících odstavcích přebírá a v podrobnostech odkazuje na jeho odůvodnění.

[65] Dle ustálené judikatury Nejvyššího soudu (viz rozhodnutí citovaná krajským soudem, nebo například rozsudek ze dne 2. 4. 2020, č. j. 24 Cdo 3958/2019-200) platí, že společnou domácností se rozumí soužití dvou nebo více fyzických osob, které spolu žijí trvale a které společně uhrazují náklady na své potřeby. Společná domácnost zpravidla předpokládá společné bydlení v jednom nebo více bytech (k naplnění jejích znaků proto nepostačují např. občasné návštěvy); výjimka z tohoto pravidla je možná jen tehdy, jde-li o dočasný a přechodný pobyt jinde z důvodu léčení, návštěvy příbuzných, výkonu práce apod. Jde o spotřební společenství trvalé povahy, a proto společnou domácnost představuje jen skutečné a trvalé soužití, v němž její členové přispívají k úhradě a obstarávání společných

potřeb (nepostačuje např. jen příležitostná výpomoc v domácnosti, společné trávení dovolených apod.) a v němž společně a bez rozlišování hospodaří se svými příjmy. Spolužijící fyzická osoba musí žít ve společné domácnosti tak, jako by byla členem rodiny; vyžaduje se, aby pečovala o společnou domácnost (obstaráváním domácích prací, udržováním pořádku v bytě, obstaráváním prádla a údržby šatů, přípravou jídla apod.) nebo poskytovala prostředky na úhradu potřeb společné domácnosti nebo aby byla odkázána výživou na dárce.

[66] Z povahy vymezení pojmu „společná domácnost“ a výše odkazované judikatury vyplývá, že musí dojít k naplnění všech uvedených znaků. Absence kteréhokoliv z nich má za následek, že v souzeném případě nelze o ní hovořit.

[67] Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že žalovaný závěr o neexistenci společné domácnosti založil na zjištěních, vztahujících se k absenci „spotřebního prvku“, tj. zda osoby přispívají podle svých schopností a možností k úhradě společných nákladů a k obstarávání společných potřeb. Vzhledem k tomu se již dále nevěnoval posouzení „trvajícího“ prvku soužití, charakteru obývaných prostor apod. Tento postup žalovaného je sám o sobě zákonný a pro účely vedeného daňového řízení plně dostačující. Za této situace se však správní orgán vystavuje „riziku“, že žalobce vyvrátí tento jediný nosný důvod, a závěr správce daně tak zůstane zcela bez opory. Jinak by tomu bylo za situace, ve které by prokázal absenci více definičních znaků společné domácnosti. Vyvrácení pouze jednoho z nich by pak pro zrušení napadeného hodnocení nebylo zpravidla dostačující.

[68] Závěr o absenci spotřebního prvku společné domácnosti stěžovatelka v žalobě rozporovala, a bylo proto povinností krajského soudu na tyto námitky reagovat. Ten tak učinil v bodech 101 a následujících napadeného rozsudku, ve kterých aproboval závěry žalovaného.

[69] Je pravdou, že v předcházejících bodech napadeného rozsudku se věnoval posouzení trvalosti soužití a charakteru obývaných prostor. Ať už soud tyto úvahy učinil pro „úplnost“ nebo z jiného důvodu, nezakládají nezákonnost jeho postupu. Jiná situace by byla, kdyby se soud nevěnoval společnému hrazení nákladů na potřeby, a místo toho se zaměřil na ostatní aspekty, které správní orgány nezkoumaly. O takovou situaci se však nyní nejedná, neboť krajský soud předně potvrdil závěry žalovaného a následně (byť se jedná o body číselně předcházející) nad rámec žalobních námitek provedl posouzení i zbylých znaků společné domácnosti; to však již nic nemění na závěru o nenaplnění zkoumaných definičních znaků, neboť pro tento závěr stačí nenaplnění kteréhokoliv dílčího kritéria.

[70] Jinak řečeno, hodnocení „trvajícího“ prvku soužití a charakteru obývaných prostor není v nyní souzené věci rozhodné (a to ani v řízení před NSS); není totiž schopno ovlivnit závěr o neexistenci společné domácnosti mezi stěžovatelkou a dárkyní. Jak uvedla správně stěžovatelka, rozhodnutí žalovaného stojí na posouzení spotřebního charakteru soužití. V návaznosti na to stěžovatelka odkázala na svědecké výpovědi paní M., Ing. E. nebo Mgr. L., které dle ní prokazují existenci společného fondu na úhradu běžných potřeb. Následně zpochybnila výpověď Mgr. J. a odkázala na písemnosti hovořící o existenci „ČF“, tj. černého fondu – jak svědci označovali fond, který byl tvořen jejich příspěvky a ze kterého byly hrazeny jejich potřeby.

[71] Z těchto výpovědí dle NSS sice vyplývají indicie o existenci fondu pro hrazení určitých společných potřeb, nikoliv však (výstižně slovy krajského soudu) *„o společném hrazení nákladů na potřeby jednotlivých údajně spolužijících osob v takovém rozsahu, který by odpovídal společné domácnosti“*. V tomto ohledu soud zcela věcně odkázal mimo jiné na výpověď svědkyně Mgr. J., která sice vybírala peníze na obědy, které si objednávali, avšak každý si oběd hradil ze svého. Nepotvrdila ani tvorbu fondu pro společné hrazení výdajů na potraviny, naopak si potraviny kupoval každý sám a v lednici je umisťoval do své přihrádky. Existenci společného hrazení nákladů v potřebném rozsahu pak nepotvrdil ani svědek H. Svědkyně H. sice hovořila o existenci společné „kasy“ na úhradu hygienických potřeb, čistících prostředků a jídla (pokud si ho při objednávání nehradil každý sám), ale nikoli na hrazení energie a vody. Nájem se podle ní neplatil. Naopak v „kase“ bylo podle ní i 150 000 Kč na nákup historických zemědělských strojů. Existenci tohoto fondu potvrdily podle krajského soudu také svědkyně M. a Ing. E. i dárkyně. Z těchto skutečností krajský soud dovodil, že společný fond skutečně existoval, nicméně jeho primárním účelem byl nákup staré zemědělské techniky, tedy financování společného zájmu, nikoli hrazení nákladů obvyklé potřeby členů domácnosti.

[72] Krajský soud tedy nezpochybňuje existenci fondu, jak tvrdí stěžovatelka, ani neuvádí, že by se z něj hradil pouze nákup zemědělské techniky. Stejně tak připouští, že tento fond sloužil k úhradě některých běžných potřeb. Klíčový je závěr krajského soudu, že hrazení těchto jednotlivých položek nedosahovalo dostatečného rozsahu, aby bylo možné mluvit o společné domácnosti. Tento závěr však stěžovatelka konkrétně nerozporuje, zaměřuje se pouze na úhradu některých běžných potřeb.

[73] Stěžovatelka dokládá existenci tzv. „černého fondu“ přiloženými kopiemi několika účtenek z lékárny a nákupu vybavení na domácí práce a rozpisu několika položek zboží převážně na výbavu pokoje. Dále poukazuje na část protokolu z hlavního líčení obsahující výslech svědkyně Mgr. J. Těmito důkazními návrhy nemohou být závěry krajského soudu, který připustil částečné hrazení nákladů na určité potřeby, ale postrádal „potřebný rozsah“, zpochybněny. Proto je soud k důkazu neprovedl.

[74] Žalobní námitce stěžovatelky, že pro závěr o existenci společné domácnosti nebylo rozhodující, jestli některý z členů domácnosti hradil náklady na společné potřeby ve větší míře, krajský soud přisvědčil. V bodě 103 napadeného rozsudku pak blíže vysvětlil svůj pohled na podstatu poskytování finančních prostředků ze strany dárkyně. V následujícím bodě (104) popsal i to, že za podstatné považoval rozlišování, která pořízená věc komu patří, vedení evidence sdružených nákupů za stanoveným účelem a další okolnosti dokládající spíše existenci několika sdružených domácností než domácnosti jediné (mezi stěžovatelkou a dárkyní).

[75] Stejně tak není důvodná námitka, že by nebylo zřejmé, z čeho krajský soud dospěl k závěru o povaze tvrzeného poskytnutí platební karty dárkyně stěžovatelce. V bodě 93 napadeného rozsudku krajský soud shrnuje výpověď dárkyně a uvádí, že si sice nevzpomněla na to, že by stěžovatelce poskytla soukromou platební kartu, ale vyslovila domněnku, že účelem mohla být platba za služby, které stěžovatelka dárkyni poskytla, a to mimo oficiální cestu. Je tak zřejmé, že se krajský soud ztotožnil s domněnkou dárkyně, že pokud platební

kartu stěžovatelce skutečně poskytla, měla sloužit pro úhrady odměn za poskytnuté služby. Tento závěr mohl krajský soud formulovat precizněji s přímým odkazem na výpověď dárkyně, nicméně i bez něj je tato spojitost z odůvodnění patrná.

[76] Ani závěr krajského soudu o povaze poskytování finančních prostředků od dárkyně v bodě 103 není nepodložený, jak se domnívá stěžovatelka. Krajský soud zřetelně vychází ze závěru v předchozím odstavci (bod 102 napadeného rozsudku), kde odkazuje na obsah správního spisu, z něhož podle krajského soudu plyne realizace nákupu obrovského množství potravin, které nemohly sloužit primárně pro každodenní spotřebu, a tedy uspokojení potřeb členů společné domácnosti.

[77] Pro posouzení povahy plateb není sama o sobě rozhodná ani skutečnost, že formálně stěžovatelka nebyla zaměstnankyní či dodavatelkou dárkyně a jejích společností. Ostatně tento závěr by nebyl v rozporu s ostatními zjištěními o formách plateb dárkyně stěžovatelce, když dárkyně měla podle krajského soudu odměnu vyplácet prostřednictvím poskytnutí soukromé platební karty. Není také rozhodné, zda byly poskytované prostředky přímo od společností dárkyně nebo šlo o její „osobní“ prostředky. Rozhodným je naopak účel, za jakým dárkyně tyto prostředky použila.

[78] Stěžovatelka dále zpochybňuje věrohodnost svědkyně Mgr. J. Předně je třeba konstatovat, že v rozporu s tvrzením stěžovatelky Mgr. J. nevypověděla, že by žádný fond neexistoval, pouze si nevybavila, že by ona vedla společný fond na potraviny. Z tohoto důvodu NSS nepovažoval za nutné provádět k důkazu dokumenty předložené stěžovatelkou k doplnění kasační stížnosti, jež by podle ní měly existenci fondu prokázat. S existencí fondu na uhrazování některých potřeb pracoval i krajský soud, tuto skutečnost tedy nebylo třeba znovu prokazovat.

[79] Argumentace mířící ke zpochybnění závěru krajského soudu, že svědkyně Mgr. J. je „nejvíce neutrální osoba“, míjí důvody, které krajský soud k takovému závěru vedly. Krajský soud neuvedl, že by důvodem byla skutečnost, že tato svědkyně členy tvrzené společné domácnosti dříve neznala, ale že ji před výslechem v dané věci kromě správce daně nikdo nekontaktoval. Podotkl, že v době podání svědecké výpovědi neměla objektivní důvod vypovídat nepravdivě v (ne)prospěch stěžovatelky, a zohlednil i způsob jejího vyjádření a chování při výslechu patrný ze zvukového záznamu. Není tedy zřejmé, jaký má mít v tomto směru význam námitka stěžovatelky, že svědkyně členy tvrzené společné domácnosti znala už dříve. Stěžovatelka také uvádí, že svědkyně u ní žila na statku, ale toto spolužití skončilo hádkou. Tuto skutečnost však v žalobě neuvedla a ani v řízení o kasační stížnosti ji nijak dále neupřesnila. Úvahu krajského soudu o tom, že svědkyně Mgr. J. neměla zájem vypovídat ve prospěch dárkyně, stěžovatelka konkrétně nerozporovala.

[80] K předložené fotografii ze svatby dárkyně NSS uvádí, že snímek může dokládat blízký vztah některých osob v dané době. To však sporné nebylo a na hodnocení rozhodné skutečnosti (tj. otázky společné domácnosti, konkrétně pak onoho „spotřebního prvku“) to nemůže mít vliv. NSS proto neshledal důvod provést předmětnou fotografii k důkazu.

[81] Krajskému soudu nelze vytýkat, že by jednotlivé důkazy nehodnotil ve vzájemných souvislostech, nebo že by opomněl dílčí „nesrovnalosti“ v provedených výpovědích. Krajský

soud naopak například v bodě 113 napadeného rozsudku výslovně uvedl, že za daných okolností žalovaný *„nemohl vyhodnotit žádnou ze svědeckých výpovědí (ať již svědků hovořících ve prospěch existence společné domácnosti, či v její neprospěch) jako ve všech ohledech jednoznačně věrohodnou a pravdivou“*, a proto *„byl nucen hodnotit nejen vztahy mezi osobami uvnitř komunity v rozhodné době, ale musel vzít v potaz i jejich aktuální vztah k žalobkyni a k projednávané věci v současnosti“*. V bodě 114 napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že vyšší míru věrohodnosti a pravdivosti přisuzuje pouze výpovědi svědkyně Mgr. J., která v době podání svědecké výpovědi neměla žádný osobní vztah ke stěžovatelce ani k dárkyni, a proto neměla objektivní důvod, aby vypovídala nepravdivě v (ne)prospěch žalobkyně (stěžovatelky). S tímto přístupem krajského soudu se NSS zcela ztotožňuje a uzavírá, že ani dílčí tvrzené nesrovnalosti (které ze strany stěžovatelky nebyly mnohdy ničím doloženy) nejsou způsobilé zvrátit či zpochybnit závěr žalovaného a krajského soudu, že stěžovatelka neprokázala existenci „spotřebního prvku“ posuzovaného soužití (tj. společného hrazení nákladů v patřičném rozsahu), neboť ten je opřen i o celou řadu dalších důkazů a svědectví (viz body 101 a následující napadeného rozsudku). Tento závěr není způsobilé zpochybnit ani ohrazení se vůči poznámce krajského soudu k procesní strategii stěžovatelky v průběhu času.

[82] Dále se NSS zabýval vytýkaným nesprávným procesním postupem správce daně. Ten dle stěžovatelky spočívá v tom, že jí správce daně vyměřil darovací daň bez toho, aby zahájil postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu, což vedlo ke zkrácení jejích práv.

[83] Podle § 145 odst. 1 daňového řádu, nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.

[84] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně vyzval stěžovatelku podle § 145 odst. 1 daňového řádu k podání přiznání k dani darovací z titulu darovací smlouvy, a to v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzvy. Výzva byla doručena dne 2. 12. 2014. Stěžovatelka na ni odpověděla přípisem ze dne 12. 12. 2014, ve kterém uvedla, že nepřijala v roce 2011 žádný dar, za který by byla povinna podat daňové přiznání k darovací dani, protože s dárkyní žila zejména po dobu jednoho roku před poskytnutím daru ve společné domácnosti v souladu s § 11 odst. 3 zákona o trojdani. Následně se dne 5. 1. 2015 konalo ústní jednání, během kterého daňový poradce stěžovatelky obdržel kopii dopisu dárkyně, kterým byl správce daně informován o uskutečnění daru. Na ústním jednání dne 11. 2. 2015 předložil daňový poradce stěžovatelky listiny, které měly prokázat, že stěžovatelka s dárkyní žila v rozhodném období ve společné domácnosti. Dne 9. 2. 2017 se uskutečnilo u správce daně několik výslechů svědků, jichž se účastnila i zástupkyně stěžovatelky. Následující den vyhotovil správce daně úřední záznam, ve kterém shrnul, že od výslechu manžela dárkyně na její žádost ustoupil. Dále správce daně konstatoval, že na základě provedených výslechů a dalších dostupných materiálů v daném období společná domácnost mezi dárkyní a stěžovatelkou neexistovala. Správce daně poté dne 28. 3. 2017 vydal platební výměr č. j. 1378640/17/2120-70462-201958.

[85] Obdobnou situací se již zabýval NSS v rozsudku ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 379/2018-40, bodech 14-21. S odkazem na předchozí judikaturu uvedl, že pokud není daňový subjekt zcela nečinný, ale na výzvu podle § 145 odst. 1 daňového řádu věcně reaguje, tj. sdělí důvody, pro které není povinen daňové přiznání podat, nejsou dány podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu, přestože daňový subjekt neučinil své sdělení stran daňové povinnosti na předepsaném formuláři.

[86] Z rozsudku NSS ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32, pak plyne, že na sdělení daňového subjektu obsahující věcnou reakci na výzvu správce daně k podání daňového přiznání je nutné nahlížet jako na daňové přiznání v materiálním smyslu. Tento závěr sice vyslovil NSS ve vztahu k reakci na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání, nelze však shledat žádný rozumný důvod, proč by na věcnou reakci daňového subjektu na výzvu správce daně k podání řádného daňového přiznání mělo být nahlíženo rozdílně, než je tomu v případě dodatečného daňového přiznání. I zde je namístě posuzovat dle § 8 odst. 3 daňového řádu skutečný obsah přípisu, kterým daňový subjekt reaguje na výzvu správce daně k podání daňového přiznání bez ohledu na to, že není zachycen na předepsaném formuláři. Sdělila-li tedy stěžovatelka v odpovědi na výzvu správce daně ze dne 2. 12. 2014, že s dárkyní rok před uskutečněním daru žila ve společné domácnosti, a proto jí nemá být žádná daň vyměřena, jedná se nepochybně o věcnou reakci na výzvu správce daně, kterou je třeba považovat za daňové přiznání v materiálním smyslu.

[87] Daňový řád upravuje formalizované kontrolní postupy sloužící k prověřování plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů tak, aby bylo dosaženo cíle správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Jsou jimi postup k odstranění pochybností a daňová kontrola. Pokud daňový řád předvídá pro zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti určitý formalizovaný postup, je správce daně povinen jej aplikovat, a to způsobem, který zákon stanoví. Hovoří-li důvodová zpráva k daňovému řádu (viz důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona ze dne 15. 12. 2008, sněmovní tisk č. 685) o tom, že *„jde o postup (ucelený soubor úkonů), který je v tomto případě fakultativně realizován v rámci nalézacího řízení“*, je třeba tuto fakultativnost spatřovat toliko v úvaze správce daně, zda přistoupí k vlastnímu ověřování tvrzené daňové povinnosti a jakým konkrétním kontrolním postupem tak učiní, nikoliv však, zda bude vůbec některý ze zákonem upravených kontrolních postupů aplikovat nebo bude postupovat zcela mimo tato zákonem stanovená kontrolní pravidla. V případech, kdy správci daně vzniknou konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení či údajů v něm uvedených, je tedy namístě, aby zahájil postup k jejich odstranění podle § 89 daňového řádu, a tento v případě potřeby časově náročnějšího nebo rozsáhlejšího odstraňování pochybností ukončil a přešel do daňové kontroly dle § 90 odst. 3 daňového řádu (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014-27, bod 17), respektive zahájil rovnou daňovou kontrolu dle § 87 daňového řádu tam, kde bude mít dobré důvody k domněnce, že postup k odstranění pochybností by k dosažení účelu daňového řízení nepostačoval (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008-147, 2137/2010 Sb. NSS, bod 22). Z logiky věci pak správce daně bude stejně postupovat i u takového podání, na které je třeba dle jeho obsahu jako na daňové tvrzení nahlížet. Nelze proto přisvědčit dílčímu závěru krajského soudu (bod 79), že správce daně není povinen při zjišťování a stanovování daňové povinnosti v rámci vyměřovacího

řízení zahajovat postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu. Zákonodárce jasně vymezil formální pravidla, jak má dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem ve věci zjištění a stanovení daňové povinnosti vypadat.

[88] V posuzovaném případě správce daně poté, co obdržel odpověď stěžovatelky na výzvu k podání daňového přiznání, kterou je třeba hodnotit jako daňové přiznání v materiálním smyslu, postup k odstranění pochybností formálně nezahájil. Pokračoval ve vyměřovacím řízení zahájeném výzvou dle § 145 odst. 1 daňového řádu, obstaral důkazní prostředky pro vyměření daně a poté tuto fázi řízení ukončil vydáním platebního výměru.

[89] Nezahájením formálního kontrolního postupu se tedy správce daně dopustil pochybení, neboť nepostupoval striktně dle litery zákona, což připustil i žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 85). NSS s žalovaným však sdílí i názor, že toto pochybení nelze považovat za tolik zásadní porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem, pro které měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

[90] Postup správce daně nelze posoudit jako faktický postup při formálním zahájení postupu k odstranění pochybností, jak to učinil NSS v již zmiňovaném rozsudku č. j. 7 Afs 379/2018-40, bodě 20, protože správce daně před vydáním platebního výměru stěžovatelce nevysvětlil, proč podle něj nesdílela s dárkyní v rozhodné době společnou domácnost, a nedal jí možnost se k tomuto právnímu názoru vyjádřit a navrhnout další důkazy. Krajský soud sice zohlednil, že správce daně před vydáním svého rozhodnutí do spisu založil úřední záznam obsahující takové hodnocení, nicméně tento dokument správce daně stěžovatelce nezaslal. Takový postup nebyl dostačující, neboť nepředstavoval obdobu seznámení daňového subjektu s pochybnostmi správce daně podle § 89 odst. 2 daňového řádu, ke kterým by měl daňový subjekt mít možnost se vyjádřit. Nelze totiž od daňového subjektu požadovat, aby předpokládal, že se ve správním spisu objevila důležitá informace a vydal se do spisu nahlédnout.

[91] Lze tedy souhlasit se stěžovatelkou, že se v řízení před správcem daně nemohla vyjádřit k jeho skutkovému a právnímu hodnocení. S tím se skutečně mohla obeznámit až ze samotného platebního výměru.

[92] Na druhou stranu ve shodě s krajským soudem a žalovaným NSS zohlednil, že stěžovatelka měla možnost účastnit se všech výslechů svědků před správcem daně, na jejich výpovědi reagovat, pokládat jim otázky a navrhovat důkazy. Stěžovatelka tak byla informována o všech důkazech před správcem daně provedených a k nim se vyjádřit mohla.

[93] Nelze také opomenout, že z ustálené judikatury NSS vyplývá, že správní řízení je třeba posuzovat v zásadě jako jeden celek, vady rozhodnutí prvního stupně lze proto zpravidla odstranit i v odvolacím řízení, případně v řízení o rozkladu (viz např. rozsudky NSS ze dne 20. 4. 2017, č. j. 1 As 163/2016-76, bod 30, ze dne 19. 9. 2014, č. j. 8 As 19/2014-35, bod 23, ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, bod 73). Přestože tedy stěžovatelka nemohla věcně reagovat na hodnocení věci správcem daně v řízení prvního stupně, mohla tak učinit v rámci odvolání, kde ostatně na její námitky reagoval žalovaný ve svém rozhodnutí. Jak bylo zmíněno výše, stěžovatelka měla navíc po celou dobu přehled o prováděných důkazech. Podstatné je i to, že po vydání zrušujícího rozsudku krajského

soudu č. j. 51 Af 1/2018-66 žalovaný napravil své pochybení a písemností ze dne 20. 10. 2020 stěžovatelku seznámil se zjištěnými skutečnostmi, které předcházely prvnímu (zrušenému) odvolacímu rozhodnutí, jakož i s výsledky doplněného dokazování a svým skutkovým a právním hodnocením věci. Stěžovatelka se k tomu písemně vyjádřila a teprve poté bylo vydáno napadené rozhodnutí, které bylo předmětem přezkumu krajským soudem v této věci. Počáteční procesní „zaváhání“ tak bylo později napraveno a stěžovatelka dostala příležitost se s důvody stanovení daňové povinnosti seznámit a procesně na ně reagovat.

[94] Protože nesprávným procesním postupem správce daně nedošlo ke zkrácení veřejných subjektivních práv stěžovatelky, je tato námitka nedůvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[95] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatelky důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[96] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 28. května 2026

Eva Šonková
předsedkyně

s e n á t u