

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **M. D.**, zastoupené JUDr. Hanou Klímovou, advokátkou, se sídlem Hradčanské nám. 12, 119 01 Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 10. 2012, č. j. 4431/12-1400-201897, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 19. 6. 2014, č. j. 45 Af 35/2012 - 52,

t a k t o :

Věc **se post upuje** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení případu

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

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

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

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

[5] Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Přitom s odkazem na přechodné ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu použil právní úpravu obnovy řízení v daňovém řádu. Daňový řád v § 119 odst. 4 rozlišuje mezi obnovou řízení nalézacího (vyměřovacího) a obnovou řízení platebního. Obnovu nalézacího řízení lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně, obnovu řízení při placení daní lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro placení daně.

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

[7] Krajský soud však dále dospěl k závěru, že s ohledem na zařazení § 171 a § 172 do hlavy páté části třetí daňového řádu věnované úpravě placení daní, představuje výzva ručiteli k úhradě nedoplatku úkon při placení daní. Podle § 160 odst. 1 daňového řádu nelze nedoplatek vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let. Lhůta pro placení daně začne běžet dnem splatnosti daně. Lhůta pro placení daně tedy žalobkyni jako ručiteli počala běžet okamžikem právní moci rozhodnutí o odvolání proti výzvě ručiteli k úhradě, tedy dne 24. 1. 2007. Podle § 264 odst. 5 daňového řádu se běh lhůty k placení daně posuzuje od 1. 1. 2011 podle úpravy v daňovém řádu. K prekluzi práva navrhnout obnovu řízení při placení daní tak nemohlo dojít dříve než 24. 1. 2013. Krajský soud tak konstatoval nezákonnost rozhodnutí žalovaného a námitkami žalobkyně se nezabýval.

II.

Kasační stížnost a předběžné posouzení

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) dne 4. 7. 2014 blanketní kasační stížnost, kterou doplnil podáním ze dne 4. 8. 2014. V bodě, který je relevantní pro řízení před rozšířeným senátem stěžovatel uvádí, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu musí být výzva ručiteli k úhradě daňového nedoplatku doručena a nabýt právní moci ve lhůtě tří let od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, tedy ve lhůtě pro stanovení daně. Právě tato lhůta se dle stěžovatele v případě ručitele uplatní, nikoliv lhůta pro placení daně. Z těchto důvodů považuje stěžovatel rozsudek krajského soudu za nesprávný a domáhá se jeho zrušení.

[9] Přestože se přímo nedotýká otázky předkládané rozšířenému senátu, je třeba pro doplnění uvést, že šestý senát nesdílí názor krajského soudu, dle kterého se vůči návrhu ručitele na obnovu vyměřovacího řízení uplatní z důvodu systematického zařazení institutu ručení bez dalšího prekluzivní lhůta šestiletá.

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

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

[12] Zákon počítá s možností nařídit obnovu řízení platebního i vyměřovacího, daňový řád toto rozlišení explicitně upravuje v § 119 odst. 4. Ručitel tak jistě může uplatnit také mimořádné opravné prostředky platebního řízení. To nicméně neznamená, že každý návrh

na obnovu řízení podaný ručitelem musí nutně směřovat k řízení platebnímu. Je třeba rozlišovat důvody obnovy řízení směřující k fázi platební (lze si představit např. námitku neexistence ručitelského vztahu nebo to, že daňový nedoplatek byl již uhrazen) a důvody obnovy poukazující na nesprávnost při vyměření daně tak, jak je tomu i v posuzovaném případě namítané absolutní neplatnosti kupní smlouvy při vyměření daně z převodu nemovitosti. Žalobkyně v návrhu na obnovu řízení výslovně uvedla, že uplatňuje důvody ovlivňující samotný fakt vyměření daně. V tomto ohledu lze dát za pravdu stěžovateli v tom, že ve věci řízení při placení daní (stěžovatelem též nepřesně terminologicky označeno jako „řízení ve věci pravomocné výzvy k zaplacení nedoplatku“) nebyl návrh na obnovu řízení vůbec podán.

[13] Právě taková interpretace bere v úvahu také výše nastíněnou zásadu rovnosti subjektů při správě daní, když ručitel má mít zásadně stejné možnosti procesní obrany jako daňový dlužník (jak vyplývá z nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008 sp. zn. Pl. ÚS 72/06, kterým bylo zrušeno ustanovení § 57 odst. 5 ZSDP). Takovému uspořádání však neodpovídá situace, kdy by daňový dlužník mohl uplatňovat důvody obnovy řízení nalézacího ve lhůtě tříleté a důvody obnovy řízení platebního ve lhůtě šestileté, zatímco ručiteli by bez ohledu na povahu uplatňovaných důvodů náležela lhůta šestiletá. Pro uvedená východiska není rozumného odůvodnění.

III.

Důvod pro postoupení věci rozšířenému senátu

[14] Šestý senát nicméně nesdílí ani názor stěžovatele a krajského soudu o tom, že objektivní prekluzivní lhůta pro návrh na obnovu řízení vyměřovacího již nepochybně uplynula. Podle § 119 odst. 4 daňového řádu lze *obnovu nalézacího řízení lze povolit nebo nařídít, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně*. Dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani *nelze daň vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání*. Dle § 21 odst. 2 písm. a) téhož zákona *je poplatník povinen podat místně příslušnému správci daně přiznání k dani z převodu nemovitostí nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí*. Stěžovatel ve svém rozhodnutí argumentoval zejména tím, že objektivní prekluzivní lhůta se odvíjí od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Povinnost podat daňové přiznání se odvíjí od zápisu vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. Jak vyplývá z vyjádření stěžovatele, protože ke vkladu vlastnického práva žalobkyně došlo, vznikla jí povinnost daňové přiznání podat. Z těchto důvodů je uplynutí objektivní prekluzivní lhůty dle stěžovatele i krajského soudu nesporné. Dle žalobkyně je naopak nutné k absolutní neplatnosti kupní smlouvy přihlídnout.

[15] Šestý senát má za to, že absolutní neplatnost kupní smlouvy o převodu nemovitosti, na jejímž základě má být vyměřena daň, je skutečností, která **vylučuje vznik povinnosti podat daňové přiznání, a to bez ohledu na stav zápisu v katastru nemovitostí**. Předmětem zdanění je totiž v případě daně z převodu nemovitosti vždy **reálně existující převod nemovitosti**. Uvedený právní názor je však odchylný od níže citovaného názoru sedmého senátu; tato skutečnost je důvodem postoupení věci rozšířenému senátu.

[16] Oporu pro názor šestého senátu lze nalézt např. v rozsudku druhého senátu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004 – 50. V uvedené věci žalobce jako kupující a daňový ručitel namítal, že není jisté, zda je vlastníkem nemovitostí, jelikož probíhá civilní řízení o určení vlastnictví. Žalovaný naopak tvrdil, že kupujícím je osoba zapsaná jako vlastník převedených nemovitostí v katastru nemovitostí. Druhý senát k věci uvedl: „Podle § 9 odst. 1 písm. a) věty první zákona č. 357/1992 Sb., ve znění účinném ke dni vydání žalobou napadeného správního rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), který je použitelný na posuzovaný případ, je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný

pokračování

převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Podle odst. 2 téhož paragrafu pak platí, že předmětem daně z převodu nemovitostí je rovněž úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy a smlouva se tímto od počátku ruší. Z uvedených ustanovení zákona č. 357/1992 Sb. jasně vyplývá, že předmětem daně je zde dokonany a právně perfektní převod nebo přechod vlastnického práva k nemovitosti; jinými slovy, **povinnost platit daň z převodu nemovitostí nastane jen tehdy, převede-li se nebo přejde-li skutečně vlastnické právo k nemovitosti z jedné osoby na druhou.** Jen za splnění této podmínky se původní vlastník [v terminologii § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. převodce] stane poplatníkem daně a nový vlastník [v terminologii § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. nabyvatel] ručitelem. I v případě upraveném v § 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb. platí, že podmínkou vzniku daňové povinnosti je převod vlastnického práva, který je teprve následně, po odpadnutí závazkověprávního právního úkonu (kupní smlouvy) anulován a vrácen do stavu před provedením převodu vlastnického práva. A contrario tedy platí, že daňová povinnost nevznikne, nedojde-li vůbec k převodu či přechodu vlastnického práva. Zákon č. 357/1992 Sb. neobsahuje samostatnou úpravu posuzování přechodu vlastnického práva k nemovitostem pro účely daně z převodu nemovitostí, takže nutno mít za to, že i zde platí pro posuzování této otázky předpisy práva občanského. V první řadě je použitelné ustanovení § 133 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, podle něhož převádí-li se nemovitá věc na základě smlouvy, nabyvá se vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí podle zvláštních předpisů, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Na toto ustanovení pak navazují příslušná ustanovení zákona č. 265/1992 Sb. Nelze však pominout, že ne vždy musí být zápis vkladu do katastru v souladu se skutečným stavem věci; zákon č. 265/1992 Sb. to zohledňuje ve svém § 11, který stanovuje, že ten, kdo vychází ze zápisu v katastru učiněného po 1. lednu 1993, je v dobré víře, že stav katastru odpovídá skutečnému stavu věci, ledaže musel vědět, že stav zápisu v katastru neodpovídá skutečnosti. **Zápis v katastru může být v rozporu se skutečným stavem věcí ohledně vlastnického práva k nemovitosti právě kupříkladu z důvodu absolutní neplatnosti právního úkonu, který měl být právním podkladem převodu vlastnického práva** (viz zejm. § 37 až 40 občanského zákoníku); v takovém případě věcněprávní účinky právního úkonu vůbec nikdy nenastanou, třebaže v rámci vkladového řízení tato skutečnost nemusí být zjištěna, a nemůže tedy ani dojít ke změně v osobě vlastníka, jakkoli v katastru nemovitostí bude vklad vlastnického práva pro tohoto vlastníka ve vkladovém řízení proveden. Nedojde-li ve skutečnosti k převodu vlastnictví k nemovitosti, nemohou být splněny ani předpoklady pro vznik povinnosti platit daň z převodu nemovitostí, neboť ty zákon č. 357/1992 Sb. ve svém § 9 odst. 1 písm. a) větě první váže - jak již shora uvedeno - na skutečnost úplatného převodu nebo přechodu vlastnictví. Otázka posouzení, zda došlo k převodu vlastnického práva (tedy také, zda právní úkon, který měl být podkladem převodu, je platný), je tedy klíčová pro posouzení, zda určitou osobu stihá povinnost platit daň z převodu nemovitostí a jinou osobu případná k této povinnosti se vztahující povinnost ručitelská. Zpravidla posouzení této otázky nebude činit obtíže, neboť ji posuzoval jiný orgán, a sice katastrální úřad v rámci vkladového řízení. Objeví-li se však v rámci daňového řízení pochybnost, zda vůbec k převodu vlastnického práva došlo, nemůže správní orgán tuto skutečnost přejít pouhým konstatováním, že ve vkladovém řízení bylo příslušným orgánem určitým způsobem rozhodnuto a že toto rozhodnutí je pro správní orgán v daňovém řízení za každých okolností závazné. Jestliže žalobce v daňovém řízení před odvolacím orgánem namítal, že možná není a nikdy nebyl vlastníkem nemovitostí, jejichž převod měl být předmětem daně z převodu nemovitostí, neboť smlouva, která měla být závazkověprávním podkladem převodu vlastnického práva, je absolutně neplatná, měl se správní orgán touto námitkou věcně zabývat a vypořádat se s ní. Poukaz žalovaného na to, že je s ohledem na § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vázán rozhodnutím katastrálního úřadu ve vkladovém řízení o předběžné otázce převodu vlastnického práva, je chybný, neboť pomíjí skutečnost, že po vydání tohoto rozhodnutí se objevily nové skutečnosti, které v rámci vkladového řízení ani vůbec nebyly katastrálním úřadem zkoumány, neboť mu nebyly známy.“ Druhý senát tedy dospěl k závěru, že podrobit dani lze pouze dokonany a právně perfektní převod nemovitosti, vklad vlastnického práva v katastru nemovitostí pak nemusí být vždy v souladu se skutečným stavem.

[17] V obdobném duchu se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 11. 2005, č. j. 6 A 69/20058 – 55: „Daňové povinnosti, jak již bylo uvedeno výše, představují zásah do práva na pokojné užívání majetku ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně základních práv a svobod a do práva vlastnit

majetek podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Z tohoto důvodu je nezbytné, aby právní úprava, její výklad a používání respektovaly princip proporcionality ve všech jeho komponentech (tj. co se týče vhodnosti, potřeby, závažnosti a minimalizace zásahů do základních práv a svobod)... Podle názoru Nejvyššího správního soudu může být daňová povinnost zatěžující převodce nemovitosti proporcionalní, a tedy ve spravedlivé rovnováze mezi zájmy společnosti a základními právy a svobodami osoby, pouze tehdy, pokud jde o takový převod nemovitosti, jehož účinky později neodpadnou a který přinese smluvním stranám užitek spočívající v uspokojení zájmu nabyvatele na získání nemovitosti do svého vlastnictví, jakož i opačného zájmu převodce na prodeji nemovitosti za sjednanou kupní cenu. Jedině tento restriktivní výklad § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. lze považovat za konformní s ústavním a mezinárodněprávním principem proporcionality. Jestliže tedy v daném případě sice došlo k úplatnému převodu nemovitosti, avšak v důsledku nastoupení rozvažovací podmínky jeho právní účinky pominuly a vlastnické právo tak bylo do katastru nemovitostí zapsáno opětovně ve prospěch žalobce, nelze takový převod vůbec podrobit dani z převodu nemovitostí.“ Zdanění převodu nemovitosti je tudíž v souladu s principem proporcionality mezi zájmem společnosti a právem jednotlivce vlastnit majetek pouze tehdy, pokud účinky převodu nemovitosti neodpadly. K tomu lze dodat, že pokud nelze podrobit dani situaci, kdy došlo k převodu nemovitosti, ale účinky tohoto převodu po čase pominuly, tím spíše tak není možné učinit v případě, kdy k žádnému převodu nedošlo.

[18] V rozhodnutí ze dne 29. 4. 2008, č. j. 2 Afs 9/2005 – 158 řešil druhý senát otázku, zda krajský soud měl či neměl přihlídnout ke skutečnosti, že byla kupní smlouva po skončení vyměřovacího řízení prohlášena za absolutně neplatnou. K tomu druhý senát uvedl: „V dané věci je nepochybné, že kupní smlouva, na jejímž základě měl proběhnout převod nemovitosti podrobený dani, byla neplatným právním úkonem ve smyslu § 39 občanského zákoníku („Neplatný je právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází anebo se přiči dobrým mravům.“). Tato skutečnost je jednoznačně deklarována v rozsudku Okresního soudu v Plzni a nezpochybnují ji ani účastníci řízení. Neplatnost podle zmíněného ustanovení je neplatností absolutní (viz Švestka, J., Jehlička, O., Škárová, M., Spáčil, J. a kol. *Občanský zákoník. Komentář*. 10. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 259), což znamená, že neplatnost právního úkonu nastává ex lege (přímo ze zákona) a s účinky ex tunc (od samého počátku). Na tento úkon se tedy hledí tak, jako by nebyl učiněn, a to má za následek, že nikdy nezaložil žádná práva ani povinnosti. Pokud již na základě absolutně neplatného právního úkonu bylo plněno, pak toto plnění musí být vráceno, protože je považováno za bezdůvodné obohacení. K absolutní neplatnosti musí soud či správní orgán v souvislosti s konkrétním řízením zásadně přihlídnout z úřední povinnosti. Podle § 9 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., v rozhodném znění, byl předmětem daně z převodu nemovitosti: „a) úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví, b) bezúplatné zřízení věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemenu při nabytí nemovitosti darováním“. Odst. 2. tohoto ustanovení pak za předmět daně z převodu nemovitostí označil také „úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy a smlouva se tímto od počátku ruší“. Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že převod nemovitostí uskutečněný na základě absolutně neplatné kupní smlouvy, který tedy de iure převodem není, nemůže podléhat dani z převodu nemovitostí. Nejedná se totiž o převod vlastnictví k nemovitostem, tak jak měl na mysli § 9 odst. 1 a 2 zákona č. 357/1992 Sb. v rozhodném znění, neboť absolutně neplatný právní úkon nemůže založit žádná práva a tedy ani převést právo vlastnické... je zcela zřejmé, že kupní smlouva byla neplatná od samého počátku, tedy i v době daňového řízení, a nemohla tak založit žádná práva ani povinnosti. I v době daňového řízení tak zůstávala vlastníkem převáděných nemovitostí (prodávající společnost) a právní důvod k vyměření daně tudíž neexistoval... V daném řízení tak lze na tuto skutečnost, která se stala jistou až právní mocí rozsudku okresního soudu, být s účinky od samého počátku, nahlížet v jistém smyslu jako na skutkovou novotu, tedy okolnost, o které žalovaný během daňového řízení nevěděl, zatímco krajskému soudu v době řízení o žalobě byla již dobře známa... Rozhodující význam má přitom skutečnost, že kupní smlouva byla neplatnou absolutně, tedy od samého počátku, a nemohla tak založit žádná práva. Přestože na jejím základě katastrální úřad zapsal do katastru nemovitostí jako vlastníka prvního stěžovatele, de iure se jím vůbec nestal, neboť k žádnému převodu nedošlo a vlastníkem stále zůstávala (prodávající společnost). Pokud by tedy krajský soud zohlednil neplatnost kupní smlouvy, která byla během soudního řízení

pokračování

již jednoznačně vyslovena v rozsudku okresního soudu, nemohl by dospět k jinému závěru, než, že již nejen není, ale de iure zde ani v době rozhodování správního orgánu vůbec nebyl převod vlastnictví, který by podléhal dani z převodu nemovitostí.“

[19] Z výše uvedených závěrů vyplývá, že v případě absolutní neplatnosti smlouvy o převodu nemovitosti vůbec nedochází k převodu nemovitosti a relevantní ustanovení zákona o trojdani je nutné interpretovat s ohledem na § 9 odst. 1 tohoto zákona, podle kterého je předmětem daně z převodu nemovitosti úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Bez ohledu na stav zápisu v katastru nemovitostí, který nemusí vždy odpovídat skutečnému stavu, je pro daňovou povinnost, a tudíž i povinnost daň přiznat, zcela rozhodující, že k úplatnému převodu skutečně došlo; bez této skutečnosti není možné konstatovat povinnost podat daňové přiznání.

[20] Šestý senát tudíž dovozuje, že pokud subjektu nevznikla povinnost podat daňové přiznání, nelze konstruovat lhůtu k vyměření či doměření daně dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani, jelikož nelze určit počátek běhu této lhůty. Z toho lze dále dovodit, že ze stejných důvodů **nelze konstruovat ani objektivní prekluzivní lhůtu pro obnovu nalézacího řízení**, která se od lhůty pro stanovení daně odvozuje. V případě absolutní neplatnosti smlouvy o úplatném převodu nemovitosti nelze určit počátek objektivní prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně a nelze určit ani počátek objektivní prekluzivní lhůty pro obnovu řízení. Takový závěr je pak v souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[21] Obdobnou situaci však posoudil odlišně sedmý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 12. 9. 2013, č. j. 7 Afs 78/2013 – 27. V této věci se stěžovatelka domáhala obnovy řízení ve věci daně z převodu nemovitosti právě s poukazem na skutečnost, že smlouva o převodu nemovitosti byla civilním soudem prohlášena za neplatnou. V dané věci stěžovatelce marně uplynula také subjektivní lhůta šestiměsíční, sedmý senát se však vyjádřil zejména ke lhůtě objektivní.

[22] Sedmý senát v citovaném rozhodnutí uvádí: „Otázkou časového horizontu (lhůty), ve kterém lze rozhodnout o povolení obnovy řízení se Nejvyšší správní soud zabýval již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 19. 6. 2008, č. j. 7 Afs 28/2008 - 5, dostupném na www.nssoud.cz, v němž vyslovil právní názor, že: „Žádost o povolení obnovy řízení musí být podána v rámci zákonem stanovených lhůt. Konec objektivní lhůty k podání žádosti (§ 54 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatku) je pak spojen s uplynutím tříleté prekluzivní lhůty k vyměření nebo doměření daně (§ 47 citovaného zákona), jejíž počátek je určen § 47 odst. 1 citovaného zákona, popřípadě skutečností předpokládanou § 47 odst. 2 větou první téhož zákona“. Toutéž otázkou se zabýval i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, dostupném na www.nssoud.cz, v němž konstatoval, že: „Obecná prekluzivní lhůta pro vyměření (doměření) daně podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatku, se bez dalšího neuplatní v řízení o tzv. mimořádných opravných prostředcích podle části páté tohoto zákona, ani v řízení o dodatečném daňovém přiznání podle § 41 zákona, pro něž tento zákon upravuje lhůty zvláštní. Lhůta podle § 47 odst. 1 citovaného zákona se tedy v těchto řízeních uplatní jen v případech, kdy na ni zvláštní úprava těchto institutů v tomto zákoně přímo odkazuje, a kdy je tak lhůta pro vyměření (doměření) daně přímou součástí zvláštní lhůty pro použití příslušného mimořádného opravného prostředku, případně pro podání dodatečného daňového přiznání. Zároveň lze tuto lhůtu v takových případech použít právě jen v uvedeném rozsahu, tj. jako součást zvláštní lhůty pro použití daného procesního institutu“. Vyslovil tedy názor, že objektivní lhůta pro podání žádosti o obnovu řízení je ztotožněna s prekluzivními lhůtami pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatku, a že je třeba vycházet z toho, že pro možnost obnovy řízení na žádost daňového subjektu je rozhodující, aby objektivní lhůta podle § 54 odst. 3 tohoto zákona ve spojení s § 47 zákona o správě daní a poplatku (stejně jako subjektivní šestiměsíční lhůta podle § 54 odst. 3 citovaného zákona) byla zachována v okamžiku podání žádosti o obnovu řízení... V projednávané věci není

sporu o tom, že dne 19. 5. 2003 došlo ke vkladu práva na základě smlouvy ze dne 18. 4. 2003. Vznikla-li za tohoto stavu právnímu předchůdci stěžovatelky povinnost podat příznání k dani z převodu nemovitostí do konce měsíce srpna 2003 [§ 21 odst. 2 písm. a) zákona o trojdani], na kterou ale nerefletoval, a následně správce daně učinil dne 13. 7. 2004 úkon (vydal a řádně doručil právnímu předchůdci stěžovatelky, resp. jemu ustanovenému zástupci, výzvu k podání daňového příznání), došlo k přetržení běhu prekluzivní lhůty k vyměření daně z převodu nemovitostí a založení běhu lhůty nové. Tato nová lhůta započala běžet ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o trojdani, ve znění účinném do 31. 12. 2010, ode dne 31. 12. 2004 a její konec připadl na den 31. 12. 2007. Jelikož v tomto období nedošlo ze strany správce daně např. z popudu právního předchůdce stěžovatelky, či jeho zástupce, k úkonu, s nímž by zákon spojoval založení běhu lhůty nové, nutno přisvědčit krajskému soudu, že již ke dni 31. 12. 2007 došlo k uplynutí lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit (lhůty k vyměření či dodatečnému doměření daně z převodu nemovitostí). Krajský soud proto došel ke správnému závěru, že stěžovatelka, resp. již její právní předchůdce zmeškali objektivní lhůtu k povolení nebo nařízení obnovy řízení ve smyslu ust. § 119 odst. 4 daňového řádu, resp. § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Již jen z tohoto důvodu nebylo možno obnovu řízení povolit ve správním řízení a ani žalobě vyhovět... Stěžovatelka se mylně domnívá, že daň jejímu právnímu předchůdci neměla být vůbec stanovena, neboť z důvodu její absolutní neplatnosti nebylo možno určit počátek běhu lhůty pro stanovení daně z převodu nemovitostí. Je tomu tak proto, že okamžik běhu počátku lhůty ke stanovení daně jejímu právnímu zástupci vyplývá přímo ze zákona [konkrétně z ust. § 21 odst. 2 písm. a) zákona o trojdani]. Z tohoto ustanovení je patrné, že tato lhůta započala běžet nejpозději dne 31. 8. 2003, tj. ke dni, ke kterému uplynula V. P. lhůta k podání příznání k dani z převodu nemovitostí (k zápisu do katastru došlo dne 19. 5. 2003). Jelikož si právní předchůdce stěžovatelky tuto povinnost nesplnil, počala mu běžet lhůta náhradní – stanovená správcem daně na základě výzvy ze dne 13. 7. 2004. Tímto dnem pak byl den 29. 7. 2004. Nelze proto dospět k závěru, že v projednávané věci nebylo možno určit počátek i konec lhůty k vyměření daně právnímu předchůdci, a že proto doposud neuplynula objektivní lhůta k vyměření daně z převodu nemovitostí, která by jinak bránila stěžovatelce v účinném uplatnění mimořádného opravného prostředku – návrhu na obnovu řízení.“

[23] V citované pasáži se objevuje argumentace závěry rozsudku ze dne 28. 6. 2008, č. j. 7 Afs 28/2008 – 55. Z tohoto rozsudku nicméně vyplývá pouze to, že lhůta pro obnovu řízení je tříletá a její počátek je určen okamžikem konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové příznání, případně, v němž vznikla daňová povinnost. Stejně tak rozšířený senát v citovaném rozhodnutí č. j. 7 Afs 20/2007 – 73 zdůraznil zejména to, že objektivní lhůta pro podání žádosti o obnovu řízení je obecně ztotožněna s prekluzivními lhůtami pro vyměření daně dle § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu. Pokud daňový subjekt stihne tuto lhůtu, je možné obnovené řízení provést.

[24] Sedmý senát nicméně judikoval, že jelikož došlo dne 19. 5. 2003 k zápisu vlastnického práva stěžovatelky (resp. jejího právního předchůdce) do katastru nemovitostí, vznikla též povinnost podat daňové příznání k dani z převodu nemovitostí. Od konce zdaňovacího období roku 2004 (v němž byla právnímu předchůdci stěžovatelky stanovena náhradní lhůta k podání daňového příznání) pak počala ve vztahu k návrhu na obnovu řízení běžet tříletá prekluzivní lhůta.

[25] Sedmý senát konstatoval **vznik povinnosti podat daňové příznání** a určil počátek běhu prekluzivní lhůty pro návrh na obnovu řízení **bez ohledu na absolutní neplatnost smlouvy** o převodu nemovitosti, na jehož základě má být daň vyměřena. Takový závěr sedmého senátu je v rozporu s názorem šestého senátu, který je podpořen výše citovanou judikaturou druhého senátu.

[26] Šestý senát považuje za vhodné poukázat na další systematické argumenty svědčící ve prospěch jeho závěrů. Předně lze upozornit na ustanovení § 25 zákona o trojdani, které upravuje, resp. upravovalo, možnost správce daně daň z převodu nemovitosti prominout. Podle § 25 odst. 3 zákona o trojdani (ve znění účinném od 31. 5. 2006 do 31. 12. 2013) *Generální*

pokračování

finanční ředitelství na žádost daňového subjektu nebo na základě podnětu ručitele z moci úřední daň z převodu nemovitostí nebo daň darovací promine v případě odstoupení od smlouvy, vrácení daru pro vady, nebo zrušení rozhodnutí o vyvlastnění, pokud k nim dojde ve lhůtě 3 let

- a) ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí,*
- b) ode dne nabytí účinnosti smlouvy o úplatném či bezúplatném převodu nemovitostí, které nejsou předmětem evidence v katastru nemovitostí,*
- c) ode dne bezúplatného nabytí movité věci,*
- d) ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o vyvlastnění*

Podle § 25 odst. 5 zákona o trojdani *Dojde-li k převodu vlastnictví k nemovitosti na základě*

- a) smlouvy uzavřené s rozvazovací podmínkou, s výjimkou smlouvy o zajišťovacím převodu práva,*
- b) smlouvy s výhradou zpětného převodu vlastnictví k nemovitosti,*
- c) jiné smlouvy, která byla po převodu vlastnictví k nemovitosti zrušena,*

Generální finanční ředitelství na žádost daňového subjektu nebo na základě podnětu ručitele z moci úřední daň z převodu nemovitostí nebo daň darovací promine, dojde-li ke zpětnému nabytí nemovitosti původním převodcem do 3 let... a v této lhůtě daňový subjekt požádá o prominutí daně nebo ručitel podá podnět.

[27] Účelem uvedeného ustanovení bylo umožnit prominutí daně v případě právně perfektní skutečnosti, jež zakládá vznik daňové povinnosti v případech, kdy účinky takové skutečnosti či právního jednání po čase pominou. Tyto skutečnosti byly v zákoně o trojdani taxativně stanoveny (odstoupení od smlouvy, vrácení daru pro vady, zrušení rozhodnutí o vyvlastnění, smlouva uzavřená s rozvazovací podmínkou, smlouva s výhradou zpětného převodu vlastnictví k nemovitosti, jiná smlouva, která byla po převodu vlastnictví k nemovitosti zrušena). Pokud zákonodárce umožnil prominout daň v případě, kdy pominuly účinky právně bezvadné smlouvy o převodu nemovitosti z důvodu odstoupení od smlouvy nebo následného zrušení smlouvy, tím spíše by měl zahrnout mezi důvody prominutí daně případ, kdy je smlouva o převodu nemovitosti od počátku neplatná. Jediným možným důvodem, proč tak neučinil, je implicitní předpoklad, že taková smlouva de iure nikdy neexistovala a nemůže tudíž daňovou povinnost ani založit.

[28] Zákon o trojdani byl s účinností ke dni 1. 1. 2014 zrušen a nahrazen zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., ze dne 9. října 2013 o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „ZOS“). Nová úprava zatěžující zdaněním úplatný převod nemovitých věcí nabízí odlišná východiska. Zásadu, že zdanění lze podrobit skutečně pouze existující převod nemovitosti, však lze vyčíst z výslovného znění relevantních ustanovení.

[29] Podle § 54 ZOS *skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, zakládá daňovou povinnost i v případě, že k ní došlo na základě právního jednání, které se později ukázalo zdánlivým nebo neplatným.* Podle § 55 odst. 1 tohoto zákona pak *daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí zaniká v případě neplatnosti právního jednání, na základě kterého bylo nabyto vlastnické právo k nemovité věci.* Podle § 55 odst. 2 a 3 v případě zániku daňové povinnosti z vyjmenovaných důvodů poplatník tuto skutečnost uplatní v daňovém přiznání nebo v dodatečném daňovém přiznání. Na jeho základě stanoví správce daně nově daň, a to bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.

[30] Nová právní úprava by tak pro řešený případ nabídla racionálnější řešení, nicméně dochází ke stejnému závěru jako šestý senát. Právní povinnost k dani vznikla, z důvodu později „objevené“ neplatnosti smlouvy pak zanikla a daňový subjekt by mohl úpravu daňové povinnosti uplatnit dodatečným daňovým přiznáním bez ohledu na lhůtu pro stanovení daně.

[31] Otázky, které předkládá šestý senát rozšířenému senátu k rozhodnutí, tedy zní:

Je povinnost podat daňové přiznání ve smyslu § 21 odst. 2 zákona o trojdani spojena s vkladem práva do katastru nemovitostí i v případě, že bylo toto právo vloženo na základě absolutně neplatné smlouvy o převodu nemovitosti, a neodráží tudíž skutečný stav, nebo je třeba tuto povinnost interpretovat v souladu s § 9 odst. 1 zákona o trojdani tak, že podrobit dani lze pouze právně existující převod nemovitosti a v případě absolutní neplatnosti smlouvy o převodu nemovitosti povinnost podat daňové přiznání nevzniká?

Lze v případě absolutní neplatnosti smlouvy o převodu nemovitosti určit počátek objektivní prekluzivní lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení, resp. pro vyměření či doměření daně?

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, Mgr. Jana Brothánková, JUDr. Zdeněk Kühn, JUDr. Barbara Pořízková, Mgr. Aleš Roztočil, JUDr. Karel Šimka a JUDr. Jaroslav Vlašín. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

Ve stejné lhůtě mohou účastníci rovněž podat svá vyjádření k právní otázce předkládané rozšířenému senátu.

V Brně dne 19. února 2015

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu