



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Ing. J. P.**, zastoupen Mgr. Hynkem Navrátilem, advokátem se sídlem Na Florenci 1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2018, č. j. 26423/18/5200-10422-711473, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 22. 12. 2020, č. j. 30 Af 55/2018 - 97,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 22. 12. 2020, č. j. 30 Af 55/2018 - 97, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Soud úvodem předesílá, že vymezení věci je koncipováno k rozhodné ryze právní otázce, tedy k závaznosti rozhodnutí o předběžné otázce (dle § 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád), konkrétně civilního rozsudku pro uznání [dle § 153a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen o. s. ř.)], pro správce daně v daňovém řízení, jenž posuzuje vlastnictví finančních prostředků podléhajících zdanění jako příjem.

[2] Finanční úřad pro Plzeňský kraj rozhodnutím ze dne 13. 9. 2017, č. j. 1709667/17/2305-50521-401544, vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 2.016.360 Kč, a za zdaňovací období roku 2014 rozhodnutím ze dne 13. 9. 2017, č. j. 1709710/17/2305-50521-401544, daň z příjmů fyzických osob ve výši 273.825 Kč. Odvolání proti oběma platebním výměrům bylo zamítnuto.

[3] Krucialním bylo posouzení, zda se v případě finančních prostředků připsaných na bankovní účet žalobce jedná o zdanitelný příjem či nikoliv (kdo byl vlastníkem finančních prostředků v rozhodné době). Žalobce k tomu mimo jiné v posledku předložil rozsudek pro uznání vydaný Obvodním soudem pro Prahu 10 dne 30. 11. 2016, č. j. 7 C 306/2016 - 38,

na základě něhož *se určuje, že syn žalobce je vlastníkem částky 15.500.000 Kč, kterou žalobce převzal v měsíci srpnu 2008 do úschovy a do dnešního dne ji nevrátil*. Správci daně však usoudili, že jednání žalobce a jeho syna směřující k uznání nároku u civilního soudu bylo zcela účelové. Správci daně měla být upřena možnost do tohoto soudního řízení vstoupit jako vedlejší účastník a předložit vlastní verzi původu a vlastnictví finančních prostředků, pročež správce daně dospěl k závěru, že účastník řízení neprokázal řádné zdanění dotčených příjmů, a následně sporné částky posoudil jako ostatní příjmy dle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[4] K žalobě krajský soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Otázku pro věc nyní stěžejní, zda si o předloženém rozhodnutí soudu o určení vlastnictví ke sporným finančním prostředkům (ne)mohl správce daně učinit úsudek, tedy zda (ne)musel otázku vlastnictví bezvýhradně akceptovat jako vyřešení předběžné otázky dle § 99 daňového řádu, soud zodpověděl ve prospěch žalobce. Soud shledal, že v souzené věci existuje pravomocné rozhodnutí vydané Obvodním soudem pro Prahu 10, které řeší otázku vlastnického práva k dotčené finanční částce (k čemuž je civilní soud nepochybně příslušný). A zodpovězení této otázky (když odpověď na ni je obsažena ve výroku zmíněného rozsudku civilního soudu) je nutné pro vyměření daňové povinnosti žalobci. S ohledem na znění § 99 odst. 1 daňového řádu soud uzavřel, že daňové orgány nebyly příslušné k hodnocení zmíněného rozsudku ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, nýbrž byly povinny postupovat v intencích normy speciální stanovující jejich vázanost pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu veřejné moci zodpovídajícím předběžnou otázku v daňovém řízení. Určením vlastnictví ke sporným finančním prostředkům byli správci daně vázáni.

[5] Krajský soud dále uvedl, že správce daně měl možnost reagovat na probíhající civilní řízení, když byl o něm zpraven. Jednání žalobce nebylo možné považovat za zneužití práva, neboť toliko využil svého ústavně garantovaného práva k ochraně jiného ústavně garantovaného práva.

II. Kasační řízení

[6] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[7] V ní vznesl řadu důvodů, pro které shrnul, že s ohledem na specifickou povahu rozsudku pro uznání, který byl v daném případě účelově vydán na základě dohody žalobce a jeho syna, nelze takový rozsudek považovat za rozhodnutí o předběžné otázce ve smyslu § 99 daňového řádu, které by byl správní orgán povinen zohlednit, poněvadž by tím rezignoval na svou povinnost zjistit skutkový stav věci a skutečnou povahu dotčeného příjmu za účelem správného zjištění a stanovení daně. V krajním případě připustil, že dotčený rozsudek může vůči správci daně působit maximálně s účinky *ex nunc*, tj. ode dne vydání, přičemž před tímto dnem byl skutečným vlastníkem příjmu, a tedy tím, kdo byl poplatníkem daně, účastník řízení. Proto navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[8] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobce odkázal na rozsudek krajského soudu a svá předchozí podání. Kasační stížnost považuje za nedůvodnou.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost je včasná, projednatelná, přípustná a za stěžovatele jedná pověřená osoba s potřebným právním vzděláním. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami,

pokračování

k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti [(§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Dle § 99 odst. 1 daňového řádu „[v]yskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Může také dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí.“

[12] Dle § 99 odst. 2 daňového řádu „[s]právce daně si 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.“

[13] Dle § 153a odst. 1 o. s. ř. „[u]zná-li žalovaný v průběhu soudního řízení nárok nebo základ nároku, který je proti němu žalobou uplatňován, rozhodne soud rozsudkem podle tohoto uznání. Uzná-li žalovaný nárok proti němu žalobou uplatněný jen zčásti, rozhodne soud rozsudkem podle tohoto uznání, jen navrhně-li to žalobce.“

[14] Dle § 157 odst. 2 o. s. ř. „[n]ení-li dále stanoveno jinak, soud v odůvodnění rozsudku uvede, čeho se žalobce (navrhovatel) domáhal a z jakých důvodů a jak se ve věci vyjádřil žalovaný (jiný účastník řízení), stručně a jasně vyloží, které skutečnosti má prokázány a které nikoliv, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, proč neprovedl i další důkazy, jaký učinil závěr o skutkovém stavu a jak věc posoudil po právní stránce; není přípustné ze spisu opisovat skutkové přednesy účastníků a provedené důkazy. Soud dbá o to, aby odůvodnění rozsudku bylo přesvědčivé. Odůvodnění uvedené v písemném vyhotovení rozsudku musí být v souladu s vyhlášeným odůvodněním.“

[15] Dle § 157 odst. 3 o. s. ř. „[v] odůvodnění rozsudku pro uznání nebo rozsudku pro zmeškání uvede soud pouze předmět řízení a stručně vyloží důvody, pro které rozhodl rozsudkem pro uznání nebo rozsudkem pro zmeškání.“

[16] Předběžná (prejudiciální) otázka je otázka po existenci nějaké právní skutečnosti, jejíž zodpovězení je nutným předpokladem pro rozhodnutí ve věci samé, na předběžné otázce závislé, a která je současně způsobilá být samostatným předmětem jiného řízení před soudem, správcem daně nebo jiným správním orgánem (orgány veřejné moci). Podmínkou použití § 99 daňového řádu je, že v řízení, které vede správce daně, musí být součástí zjišťovaného skutkového stavu i otázka, k jejímuž vyřešení by se sice teoreticky mohlo dojít také dokazováním, nicméně nemuselo by být úspěšné a v případě střetu o právo by stejně byla dána pravomoc zcela jiného správního orgánu nebo téhož správního orgánu (správce daně), ale v jiném řízení s jiným předmětem, případně soudu v některém ze soudních typů řízení.

[17] Institut předběžné otázky není zvláštností daňového řádu, je součástí mezi jinými i správního řádu (srov. § 57) a všech procesních soudních řádů (srov. § 52 odst. 2 s. ř. s.; § 9 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád (dále jen „tr. ř.“); § 135 o. s. ř.).

[18] Komentářová literatura (KÜHN, Z., KOCOUREK, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 443) k § 52 odst. 2 s. ř. s. uvádí, že „správní soud samozřejmě nemůže být stejně jako civilní soud vázán rozhodnutím správního orgánu o tom, že byl spáchán přestupek, zejména pokud je to sám správní soud, který toto rozhodnutí přezkoumává. Správní soud je proto vázán jen rozhodnutím trestního soudu o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu

o osobním stavu. O jiných otázkách si soud učiní úsudek sám. Je-li tu však rozhodnutí jiného soudu či správního orgánu o určité otázce, soud z takového rozhodnutí vychází.“

[19] Trestněprávní komentářová literatura (PROVAZNÍK, J. k § 9. In ŠČERBA F. a kol. *Trestní zákoník. Komentář*. § 1-204. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2020. s. 485) připomíná, že rozhodnutí z např. občanskoprávního řízení soud „nemůže při zjišťování okolností důležitých pro rozhodnutí o vině pominout“.

[20] Civilistická komentářová judikatura (LAVICKÝ, Petr. *Občanský soudní řád I. Zákon o rozhodování některých kompetenčních sporů. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Praktický komentář. 1116 s.) k výše uvedenému dodává, že vázanost soudu pravomocným rozhodnutím vyplývá z principu materiální právní moci. Ta má však limity stran okruhu účastníků řízení (subjektivní meze právní moci), rozhodnutí je totiž závazné právě a jen pro stejný okruh účastníků. Soud se však „nebude zabývat tvrzeními, která jsou v rozporu se skutkovými zjištěními, na nichž soud vystavěl své pravomocné rozhodnutí v prejudiciálním sporu, a nebude tedy ani provádět dokazování vztahující se ke již vyřešenému právnímu následku“ (DVOŘÁK, B. *Právní moc civilních soudních rozhodnutí*. vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 63).

[21] Smyslem citovaných ustanovení soudních procesních řádů (o prejudiciálních otázkách), která mimo jiné zakládají soudům povinnost vycházet ze správních rozhodnutí, jež nejsou předmětem přezkumu v dané věci, je zajistit soulad jednotlivých vzájemně souvisejících rozhodnutí, tzn. zabezpečit obsahový soulad různých aktů veřejné moci, které se týkají související otázky. V právním státě totiž nelze připustit, aby existovala dvě rozhodnutí, která by z podobných skutkových zjištění činila diametrálně odlišné závěry. Pokud soud takové rozpory zjistí, musí se s nimi náležitě vypořádat a svůj postup musí patřičně zdůvodnit (srov. Též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 4 As 58/2006 - 94).

[22] Správci daně jsou výsledkem předběžné otázky pro daňové řízení vázáni do té míry, pokud to stanoví zákon. Dle § 99 odst. 2 daňového řádu si nemohou učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu. Argumentem *per eliminationem* lze tedy jednoduše dospět k tomu, že o ostatních věcech si správci daně úsudek učinit smí, resp. dokonce musí (pro účely daňového řízení). Bude tomu zřejmě tak i proto, že různá jednání dle různých právních předpisů jsou dle těchto předpisů spjatá s různými právy a povinnostmi. Byť často civilní jednání jsou v rovině daňové předmětem daně (koupě věcí, úhrada dluhu apod.), správci daně onen předmět daně vyhodnocují prizmatem § 8 odst. 3 daňového řádu, nikoliv toliko s ohledem na formální náležitosti či označení jednání právním předpisem (typicky zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník). Předcházejí tak i mimo jiné obcházení zákona (daňových předpisů), dissimulovanému jednání či zneužití práva. To se týká i otázky vázanosti již existujícím pravomocným rozsudkem; jednání daňového subjektu spjaté se vznikem rozsudku totiž může být ve světle daňového řízení shledáno správci daně obcházením zákona, dissimulací či zneužitím práva, byť jsou pravomocnými rozsudky vázáni.

[23] V souzené věci není sporu o tom, že by žalovaný nezohlednil žalobcem předložený rozsudek pro uznání (a jednání žalobce). Ten vzal v úvahu a učinil si o něm úsudek. Naopak je sporné, zda mohl o vlastnictví, pro účely daňového řízení, určeném rozhodnutím soudu vyhodnotit (usoudit) jinak než civilní soud v rozsudku o uznání. Mohl (srov. bod [76] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2019, č. j. 3 Afs 26/2018 - 141).

pokračování

[24] Podstatou případu je skutečnost, že odpověď na předběžnou otázku byla učiněna ve formě dosti zkratkovitého rozsudku pro uznání, bez informace o skutkovém stavu, naléhavosti právního zájmu na určení vlastnictví či vypořádání se s eventuálním okruhem potenciálních vlastníků finančních prostředků. To neznamená nic jiného, než že žalobce (v proběhlém civilním řízení v procesním postavení žalovaného) alespoň částečně uznal nárok proti němu žalobou vznesený. Soud pak posoudil toliko náležitosti projevu vůle žalobce v onom řízení (uznání nároku) a zda nejde o věc, ve které nejde schválit smír či která by byla v rozporu s kogentním ustanovením občanského zákoníku. Nezkoumal skutkové okolnosti věci, nedal přesvědčivé odůvodnění k rozřešení sporu (neb ten zde není), neprováděl dokazování.

[25] I Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 16. 2. 2011, 21 Cdo 5070/2009, uzavírá, že „základem rozsudku není ani zjištěný skutkový stav věci, ani skutková tvrzení žalobce, která by se pokládala za nesporná, ale uznání žalovaného jakožto procesní úkon žalovaného určený soudem, z jehož obsahu jednoznačně vyplývá, že žalovaný uznává nárok, který byl vůči němu uplatněn v žalobě, a v jakém rozsahu (zda zcela nebo jen zčásti anebo pouze v právním základu), popřípadě toliko fikce takového procesního úkonu žalovaného.“ To ostatně vyplývá i přímo z porovnání požadavků zákona na odůvodnění rozsudku v jeho „klasické“ podobě (srov. § 157 odst. 2 o. s. ř.) a rozsudku pro uznání (srov. § 157 odst. 3 o. s. ř.). Soud tedy v rozsudku pro uznání toliko odůvodňuje svůj „výjimečný“ postup v řízení, nejedná se totiž o vyřešení sporu, ale jen formálně potvrzuje oboustrannou deklaraci účastníků řízení (žalobce a žalovaného) o uznání nároku. Nejde tak o nic jiného než soudem potvrzenou shodu mezi stranami. Právě v tomto rozsahu je správce daně i touto zvláštní formou rozhodnutí soudu vázán.

[26] Toliko formální povahu tohoto rozsudku podkresluje i skutečnost, že žalovaný může být i osoba, která není pasivně věcně legitimovaná, tedy není nositelem povinnosti ve vztahu k nároku uplatněného žalobcem (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 9. 2007, sp. zn. 25 Cdo 3284/2006, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 17. 1. 2008, sp. zn. 32 Cdo 2837/2007). Civilní soud tuto otázku nezkoumá. Nelze opomenout ani možnost rozhodnout rozsudkem pro uznání toliko s ohledem na fikci uznání, pro tu postačí lhotejnost žalovaného či jeho pasivita v řízení (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2021, sp. zn. III. ÚS 3207/20 a v něm uvedená judikatura).

[27] Rozsudek pro uznání stojí výhradně na zásadě tzv. formální pravdy (srov. DRÁPAL, L. - BUREŠ, J. a kol. *Občanský soudní řád I. § 1 až 200 za. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 493). Ta se vyznačuje tím, že soud nemusí zjišťovat přesně a úplně skutkový stav. Soud nebo správní orgán se tak při zjišťování podkladů pro rozhodnutí musí spokojit s tím, co uvádějí jako skutkovou podstatu strany (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 24. 6. 1994, sp. zn. 7 A 506/93). Opakem této zásady je zásada tzv. materiální pravdy, kterou charakterizuje povinnost soudu či správního orgánu zjistit skutečný stav věci, o které má rozhodovat, aniž by se omezoval na tvrzení účastníků řízení. Poznání skutkového stavu v ideálním světě by mělo být přesné a úplné, v racionalizované podobě se však požadavek omezuje na zjištění skutkového stavu, o němž nepanují důvodné pochybnosti.

[28] Správci daně tak rozsudek o uznání nemusí nic „říkat“ o zjištění skutkového stavu, včetně posouzení jednání, byť formálně potvrzeného rozsudkem soudu, pro účely daňového řízení (dle § 8 odst. 3 daňového řádu a dalších ustanovení) založeného na materiální pravdě. Vyhodnocení konkrétního jednání v rámci zjišťování skutkového stavu věci v daňovém řízení musí provést až správce daně právě v daňovém řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 11/2013 - 84). Výsledek rozsudku o uznání, jak výše uvedeno, neodpovídá zásadě materiální pravdy požadované po správcích daně (zjištění bez důvodných pochybností, kdo je vlastníkem), ale toliko o vlastnictví posouzeného optikou

zásady pravdy formální, tedy toho, na čem se strany shodly. V rozsudku ze dne 23. 2. 2016, sp. zn. 22 Cdo 329/2016, Nejvyšší soud uzavřel, že „[s]amotný procesní úkon uznání nároku ničeho nevyovídá o skutečných hmotněprávních poměrech a z uvedeného řízení se nepodávají žádné skutečnosti, z nichž by bylo možno dovozovat vlastnické právo žalobkyně ke věci, jejichž vydání se domáhala.“ I Nejvyšší soud tedy potvrdil, že z rozsudku pro uznání právní či skutkové hodnocení věci nelze dovozovat. Rozsudek pro uznání je dle § 159 odst. 1 o. s. ř. závazný mezi stranami sporu (*inter partes*), nikoliv vůči všem (*erga omnes*). Pro ostatní subjekty tím není založena překážka věci rozhodnuté (*res iudicata*), byť se jedná o otázku vlastnického práva (srov. subjektivní právní moc např. v rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 21. 9. 2011, sp. zn. 26 Cdo 1609/2009). Stěžovatel nebyl účastníkem řízení před civilním soudem a shodný projev vůle otce i syna k otázce vlastnictví finančních prostředků, o něž byl žalobcem informován, hodnotil i v rozhodnutí o odvolání (resp. pokud by v řízení nepřistoupily další okolnosti věci, zajisté by byl vázán vyhodnotit tento projev vůle stejně jako civilní soud). Tyto závěry lze samozřejmě aplikovat i obráceně, správce daně se nemůže bez dalšího dovolávat toliko výsledků řízení, které nenaplnují požadavky na zjišťování skutkového stavu, ale skutkový stav věci musí být zjištěn v souladu se zásadou materiální pravdy.

[29] Připuštěním závěrů krajského soudu o absolutní vázanosti správce daně civilním rozsudkem soudu v dané věci by se tak vyprázdnilo a znehodnotilo dokazování v daňovém řízení, důkazní břemeno spočívající na daňových subjektech by mohlo být bez dalšího nahrazeno formalizovaným uznáním nároku u civilního soudu bez jakéhokoliv dokazování. To jde evidentně proti principům dokazování v daňovém řízení a i proti smyslu tzv. předběžné otázky dle § 99 daňového řádu, která správce daně zavazuje v případě, že o otázce pravomocně rozhodl příslušný orgán. Neznamena to nic jiného, než že pokud příslušný orgán rozhodne v řádném řízení o určité právní otázce, je jí, zejména s ohledem na odůvodnění rozhodnutí příslušného orgánu, vázán v důvodech a rozsahu v jakém o ní rozhodoval. Příslušnému orgánu však zpravidla nepřísluší rozhodovat o stanovení daně či jiné daňové povinnosti. To se projevuje například v tom, že i pokud trestní soud zproští daňový subjekt obžaloby z úmyslného trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, neznamená to nutně, že správce daně nemůže shledat účast daňového subjektu na daňovém podvodu, pro niž postačí nedbalostní forma zavinění (srov. např. část IV/f písm. b) rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, či usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 8. 2015, sp. zn. II. ÚS 2083/15). Vše bude záviset na odůvodnění pravomocného trestního rozsudku, s tím se musí správce daně vypořádat, resp. je jím vázán (srov. i Ústavního soudu ze dne 8. 3. 2012, sp. zn. I. ÚS 1424/09).

[30] Přes výše uvedené nelze dospět k závěru, že by správci daně, resp. správní orgány dle § 99 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 159a odst. 3 o. s. ř. nebyli pravomocnými rozhodnutími civilních soudů vázáni, právě naopak. Jde toliko o dosah závěru civilního soudu pro daňové řízení. Pokud civilní soud posoudil vlastnictví dle zásady formální pravdy, nelze vyloučit, že závěr o vlastnictví neobstojí optikou hodnocení zásady materiální pravdy, resp. že správce daně bude muset, vázán rozsudkem civilního soudu, si o vlastnictví pro účely daňového řízení učinit závěr s ohledem na zásadu materiální pravdy. Správce daně bude vázán závěry učiněnými na základě dokazování v civilním řízení v rozsahu, ve kterém se dokazování provádělo (v souzené věci dokazování neproběhlo). Shodný projev vůle dvou osob bez dalších okolností věci (a dokazování) by zajisté měl posoudit stejně jako civilní soud.

[31] Lze proto shrnout, že ačkoliv je v obecné rovině správce daně vázán pravomocným rozsudkem soudu, v projednávané věci to bez dalšího nevyprazdňuje předmět daně závislý na otázce vlastnictví finančních prostředků pro účely stanovení daně dle zásady materiální pravdy. Právní otázka určení vlastnictví pro účely civilního řízení ukončeného pravomocným rozsudkem pro uznání a otázka zjištění poplatníka daně z příjmů (vlastníka zdanitelných příjmů) pro účely

pokračování

daňového řízení s panující zásadou materiální pravdy, nejsou totožnými otázkami, pro které by byl správce daně nucen převzít závěr civilního soudu z rozsudku pro uznání.

[32] Specifickou povahu rozsudku pro uznání lze demonstrovat i na tom, že jakékoliv další rozhodnutí o vlastnictví oněch finančních prostředků bude vycházet pouze z toho, že došlo k vydání rozsudku pro uznání mezi žalobcem a žalovaným. Žalobu na uznání vlastnictví k finančním prostředkům může u civilního soudu podat jakákoliv třetí osoba (i dědic žalobce, který by tvrdil zkrácení na svých právech), bude-li mít důvodně za to, že se jedná o její finanční prostředky. Otázka vlastnictví tudíž není v souzené věci pravomocně vyřešena vůči všem (*erga omnes*) na základě dokazování či právního hodnocení sporných skutečností.

[33] Teze krajského soudu o naprosté vázanosti všemi pravomocnými rozsudky civilního soudu byla toliko obecnou, nezohledňující různé zásady řízení či totožnost otázky řešené jako předběžné s otázkou relevantní pro správné stanovení daně. Správce daně je vázán pravomocnými rozsudky civilních soudů, ale toliko v otázkách totožných pro řízení civilní i daňové ve všech jejich specifických aspektech. Z povahy věci však správce daně nebude moci bez dalšího přejímat závěry rozsudků pro uznání, které o dílčí otázce rozhodují toliko na základě formální pravdy – fakticky toliko stvrzují vůli dvou účastníků řízení, ale sám bude muset vést řízení tak, aby dostal zásadě pravdy materiální a vyloučil případné obcházení zákona, rozkryl dissimulované jednání či neposkytl ochranu zneužití práva.

[34] Kromě výše uvedeného krajský soud přehlédl, že stěžovatel považoval jednání směřující k rozsudku o uznání za obcházení zákona. Pokud krajský soud chtěl vycházet právě a pouze z tohoto rozsudku pro posouzení zákonnosti stanovení daně, bylo jeho úkolem přezkoumat zákonnost i této úvahy správců daně.

[35] V projednávané věci správci daně v rámci daňového řízení upozorňovali na zjevný rozpor výsledků dokazování s formálním schválením shodných projevů vůle žalobce a jeho syna (vydání rozsudku o uznání) v řízení. Žalobce (a jeho syn) svá tvrzení o vlastnictví, původu a množství finančních prostředků v řízení několikrát měnili. Od počátečního tvrzení žalobce, že jde o jeho vlastní úspory, přes verzi, že jde o půjčku od syna až po příběh o úschově (nejprve řadu let „na půdě v kufříku v hotovosti“, posléze na účtu u banky). Nepřehlédnutelné je rovněž zacházení s prostředky (úvěr právnické osobě) a nakládání s výnosy (vlastní zdanění úroků). Ve spisu se nachází řada dokladů a důkazů, mimo jiné o majetkových poměrech žalobce i jeho syna v rozhodném období, které jsou v kontrastu s výrokem rozsudku o uznání. Ten byl vydán v návaznosti na zjištění správce daně s nepřehlédnutelnou časovou prolukou od uznaného stavu věci (uznání vlastnictví k peněžním prostředkům).

[36] Těmito skutkovými zjištěními se však Nejvyšší správní soud, jakožto kasační soud, nemůže zabývat v souzené věci jako první. Bude tedy na krajském soudu, aby pečlivě posoudil právě i otázku možného obcházení zákona, dissimulovaného jednání či zneužití práva jakožto limity, omezující v konkrétním případě vázanost správce daně rozhodnutím jiného orgánu veřejné moci dle § 99 odst. 1 daňového řádu (povinnost zkoumat možné obcházení zákona má ostatně i soud, který rozhoduje o uznání; srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. 33 Odo 1037/2004). Případně až pak bude na místě zohlednit i vázanost správce daně předběžnou otázkou, která byla předmětem civilního řízení, pro souzenou věc, resp. limity této vázanosti ve vztahu k posouzení správného stanovení daně v souladu se zásadami v tomto řízení panujícími.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.). V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), tedy v novém řízení posoudí argumenty a závěry správců daně k obcházení zákona, přičemž při tom pečlivě zhodnotí okolnosti dané věc (jejich stručný výčet viz v bodě [35] rozsudku). Neshledá-li v projednávané věci obcházení zákona, v souladu se závěry předestřenými k otázce vázanosti rozsudkem pro uznání, posoudí dopad rozsudku civilního soudu na správné stanovení daně v projednávané věci, a to případně včetně otázky zákonnosti takto stanovené daně s přihlédnutím k unesení důkazního břemene účastníky řízení.

[38] V dalším řízení rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. srpna 2022

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu