



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyně Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobkyně: **J. P.**
zastoupena Mgr. L. T

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 10. 2017, č. j. 44439/17/5100-41458-711994 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku ve výši 3 000 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti předchozímu rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 21. 2. 2017, č. j. 702306/17/3020-50522-709821 o námitce ve věci nepřiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně (sdělení Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 1. 11. 2016 k výzvě k zaplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně, č. j. 4212151/16/3020-50522-705590). Správní orgány dospěly k závěru, že úrok podle ust. § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“) žalobkyni nenáleží, neboť při obnově řízení podle ust. § 117 odst. 1 posledně citovaného zákona se jedná o nové skutečnosti nebo důkazy, které vyšly najevo a nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v předmětném řízení již dříve a měly podstatný vliv na výrok rozhodnutí; nelze proto hovořit o nezákonném či nesprávném úředním postupu.

II. Obsah žaloby

2. V rámci podané žaloby žalobkyně namítala, že jí byla dodatečným platebním výměrem doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, přičemž důvodem tohoto dodatečného platebního výměru podle správce daně bylo, že žalobkyně uplatňovala za předmětné zdaňovací období spolu s manželem Ing. M. P. výpočet daně ze společného základu daně manželů podle ust. § 13a zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“) s tím, že u jejího manžela byla správcem daně provedena daňová kontrola, na jejímž základě byl vydán dodatečný platební výměr, jenž byl přezkoumán odvolacím finančním orgánem. Jako důkaz byl v souladu s ust. § 93 odst. 2 daňového řádu osvědčen správcem daně podklad převzatý z daňového řízení s manželem žalobkyně. Žalobkyně brojila proti dodatečnému platebnímu výměru odvoláním, dále žalobou v rámci správního soudnictví i kasační stížností u Nejvyššího správního soudu, bezúspěšně. Rozhodnutí nabylo právní moci a žalobkyně dodatečně zdanila polovinu manželových příjmů za rok 2007, vč. příslušenství. Proti shora citovanému rozhodnutí o odvolání brojil rovněž manžel žalobkyně žalobou, přičemž Krajský soud v Brně druhostupňové správní rozhodnutí ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob manželů žalobkyně za zdaňovací období roku 2007 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle názoru žalobkyně se zrušení rozhodnutí vztahující se k daňové povinnosti jejího manžela vztahuje k celým jeho příjmům za rok 2007, tedy i k těm, které jí byly dodaněny dodatečným platebním výměrem. Ve věci daňové povinnosti manžela žalobkyně bylo novým rozhodnutím žalovaného uznáno, že jeho příjmy za rok 2007 jsou osvobozené od daně z příjmů, bylo rozhodnuto o vrácení nezákonně doměřené daně z příjmů, jakož i vrácení penále a úroku z prodlení. Manželovi žalobkyně bylo rovněž sděleno, že mu byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně a dne 7. 4. 2016 byl tento úrok poukázán k rukám manžela žalobkyně. Návrhem na obnovu řízení se žalobkyně domáhala stejného nároku jako její manžel, tedy zrušení dodatečného platebního výměru, vč. platebního výměru na úrok z prodlení a domáhala se rovněž přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Obnova předmětného řízení byla Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj povolena, došlo ke zrušení dodatečného platebního výměru, k vrácení nezákonně doměřené daně, nezákonně vyměřeného penále i nezákonně vyměřeného úroku z prodlení. Podle žalobkyně důvody zrušení doměření daně z příjmů jejího manžela, jenž specifikoval v uvedeném rozsudku krajský soud, jsou shodné s důvody pro zrušení doměření její daňové povinnosti, tedy

nezákonnost, resp. nesprávný úřední postup. Žalovaný tak měl povinnost přiznat stejný úrok z neoprávněného jednání správce daně i ve vztahu k žalobkyni, neboť se jednalo o zrušení neoprávněného dodatečného zdanění manželových příjmů žalobkyní.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

3. V písemném vyjádření žalovaný uvedl, že v dané věci byla žalobkyni doměřena daň dodatečným platebním výměrem, jenž byl v odvolacím řízení potvrzen. Ani následně v rámci přezkoumání rozhodnutí ve správním soudnictví nebyl postup správce daně shledán vadným. U žalobkyně došlo ke zrušení rozhodnutí o dodatečném platebním výměru v souvislosti s obnoveným řízením, kde vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně či příjemce rozhodnutí uplatněny v předmětném řízení dříve a měly podstatný vliv na výrok rozhodnutí ve věci doměřené daně. Původní správce daně žalobkyni daň doměřil tak, že vzhledem k žalobkyní využitému společnému zdanění manželů doměřil jí daň ze společného základu daně manželů tvořených součtem příjmů manžela žalobkyně a žalobkyně postupem podle § 13a ZDP v účinném rozhodném období, avšak až poté, co bylo v odvolacím řízení odvolání manžela žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým mu byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období pravomocně rozhodnuto. Správce daně tedy postupoval v souladu se zákonem. V důsledku výsledku řízení o žalobě manžela žalobkyně ve správním soudnictví pak došlo k povolení obnovy řízení i ve věci daně již pravomocně doměřené žalobkyni, přičemž rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2015, č. j. 30 Af 91/2011 – 164 vycházející ze shodného skutkového stavu byl shledán novou skutečností pro daňové řízení o daňové povinnosti žalobkyně, která nemohla být bez zavinění příjemce rozhodnutí či správce daně uplatněna v řízení o stanovení daně dříve a měla podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Správce daně na základě této nové skutečnosti rozhodl o zrušení dodatečného platebního výměru. V dané věci tak nebyla splněna podmínka jeho změny či zrušení pro nezákonnost ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť dodatečný platební výměr nebyl zrušen v odvolacím řízení či v řízení v rámci přezkoumávání rozhodnutí ve správním soudnictví z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, ale byl zrušen zákonným postupem ve smyslu ust. § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu v rámci obnoveného řízení. Okolnost, že žalobkyni byla doměřena daň výpočtem ze společného základu daně manželů nezakládá automatické kopírování hmotněprávního ani procesněprávního postupu při rozhodování o stanovení daně týkající se daňové povinnosti každého z manželů, neboť se nejedná o solidární daňovou povinnost. Takto postupoval i správce daně prvého stupně, neboť doměřil daň ze společného základu daně manželů podle dostupných skutkových zjištění a s ohledem na to, že se žalobkyně mj. vyhýbala daňové kontrole, stanovil daň v souladu se zákonem dokazováním, přičemž použil skutková zjištění z řízení o daňové povinnosti manžela v jejím případě. Manžel žalobkyně a žalobkyně podali samostatná odvolání, v nichž vznášeli odvolací námitky, jejich odvolací řízení byla vedena samostatně. Řízení o žalobách žalobkyně a jejího manžela proti rozhodnutím odvolacího orgánu v rámci správního soudnictví byla vedena samostatně a měla svůj samostatný osud. Soud dospěl k závěru, že manžel žalobkyně předloženými důkazními prostředky prokázal splnění podmínek pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů a tedy unesl důkazní břemeno ve vztahu k vlastní daňové povinnosti. Předmětný rozsudek krajského soudu však automaticky nezakládá nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně ve věci žalobkyně. Do řízení žalobkyně se

promítá jako nová skutečnost ve smyslu ust. § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, pro kterou bylo potřeba obnovit řízení právě proto, že jde o skutečnost týkající se primárně dílčího základu daně manžela žalobkyně (a tedy řízení o daňové povinnosti manžela žalobkyně), která není v její dispozici, ale jenž se do řízení o její povinnosti promítá zprostředkovaně tak, že společný základ daně manželů je tvořen součtem dílčích základů daně každého z nich. Neobstojí argument žalobkyně, že v dané věci jí byla původně doměřena daň z příjmů fyzických osob v důsledku nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem nemohlo ani dojít k porušení zásady legitimního očekávání.

IV. Doplnující procesní podání žalobkyně

4. V replikách ze dne 20. 3. 2018 a 1. 8. 2018 k vyjádření žalovaného žalobkyně zopakovala, že jestliže doměření daně jejímu manželovi bylo nezákonné, stejně tak nezákonné bylo i doměření daně u žalobkyně. Jestliže byly celé příjmy manžela žalobkyně osvobozeny od daně, pak doměření daně z celých těchto příjmů je nezákonné. Byl to správce daně, kdo zavinil nesprávné posouzení předkládaných důkazů manželem žalobkyně při jeho daňové kontrole a nezákonně doměřil daň oběma. Uvedenou situaci vyvolal daňový orgán svým neodborným, nesprávným, zbrklým a nezakonným postupem. Žalovaný zrušil dodatečný platební výměr u žalobkyně a v odůvodnění uvedl, že měly vyjít najevo nové skutečnosti. Zákon však stanovuje, že odvolání je nepřipustné pokud směřuje jen proti odůvodnění rozhodnutí. Žalovaný tak zneužil zákon, aby nepřiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně a znemožnil žalobkyni napadnout jeho rozhodnutí přímo. Žalovaný chápe povinnost žalobkyně unést důkazní břemeno odlišně od Nejvyššího správního soudu (viz rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 18. 11. 2014, č. j. 5 Afs 54/2012 – 33). Po žalobkyni ani nelze z důvodů zákonných ani faktických požadovat, aby prokazovala skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jejího vlivu, tedy, aby tvrdila a prokazovala skutečnosti týkající se výše základů daně manžela, byť část těchto příjmů uvádí ve svém daňovém přiznání. Pokud manžel žalobkyně prokázal, že jeho příjmy byly osvobozeny od daně z příjmů, lze dovodit, že stejně jak doměření daně manžela žalobkyně bylo nezákonné, tak muselo být nezákonné i doměření daně žalobkyně. Na posouzení zákonnosti doměření daně u žalobkyně nemohou mít vliv procesní úkony a postupy správních orgánů či soudů, jinak by byly porušeny základní principy a zásady daňového řízení. Žalobkyně odmítala nařčení žalovaného, že by se vyhýbala daňové kontrole. Takové tvrzení sice není relevantní, avšak je nepravdivé a urážlivé, neboť žalobkyně byla v době od 7. 11. hospitalizována v nemocnici a poté byla ve stavu nemocných s klidem na lůžku. Žalobkyně se vždy řádně omluvila a svou omluvu doložila. Proto zmocnila pro daňové řízení zástupce. Žalovaný však jejího zmocněnce ignoroval a doměřil žalobkyni daň za použití skutkových zjištění z řízení u jejího manžela. Na nezákonnost doměření daně nemá vliv ani skutečnost, v jakém vědomí a důkazním poznání se nacházel správce daně při doměřování daně. Správce daně je povinen zjišťovat stav co nejvěrohodněji a měl by se vystríhat zneužití správního uvážení. Pokud správce daně nesprávně vyhodnotil zjištěné důkazy, jednalo se o zneužití správního uvážení a o nezákonné doměření daně.

V. Posouzení věci krajským soudem

5. Krajský soud ověřil, že žaloba byla podána včas osobou k tomu oprávněnou a jedná o se o žalobu přípustnou (§ 72 odst. 1, § 65 odst. 1, § 68 a 70 s.ř.s.). Soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Rozhodl přitom za splnění podmínek ve smyslu ust. § 51 s.ř.s., aniž by nařizoval jednání.
6. Spor mezi účastníky řízení spočívá v posouzení oprávněnosti nároku žalobkyně na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu ust. § 254 daňového řádu.
7. Podle tohoto ustanovení odst. 1 daňového řádu platí, že dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14% bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady; tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.
8. Jak dovodila judikatura Nejvyššího správního soudu, pro aplikaci ust. § 254 daňového řádu, musí být kumulativně splněny dvě podmínky. První z nich je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno, či prohlášeno za nicotné, a to z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu. Druhou je úhrada peněžitých částek na základě tohoto rozhodnutí či v souvislosti s ní (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 94/2014-53 ze dne 28. 8. 2014, č. j. 5 Afs 27/2017 - 45 ze dne 26. 10. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36 ze dne 14. 12. 2017, č. j. 5 Afs 170/2015 - 28 ze dne 3. 6. 2016, ze dne 26. 9. 2018 č. j. 8 Afs 85/2018 - 40). Mezi účastníky řízení je sporné naplnění první citované podmínky, tj. otázka, zda došlo ke zrušení (změně) rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně či nikoliv.
9. V rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 347/2016 - 59, odst. [18] uvedl Nejvyšší správní soud následující úvahu: „Smysl právní úpravy obsažené v § 254 daňového řádu spatřuje Nejvyšší správní soud v tom, že v případě, kdy daňový subjekt na základě chybného autoritativního rozhodnutí vydaného z úřední povinnosti uhradí částku převyšující jeho daňovou povinnost (k tomu, že § 254 odst. 1 daňového řádu dopadá pouze na pravomocná rozhodnutí vydaná z moci úřední viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, publ. pod č. 3260/2015 Sb. NSS; dostupný z www.nssoud.cz), je na místě mu kompenzovat to, že po určitou dobu nemohl disponovat finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí, jehož vady sám nezpůsobil (nebo v důsledku neoprávněné exekuce – viz § 254 odst. 2 daňového řádu). Proto mu zákon přiznává právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně. To, že se vratitelný přeplatek, vzniklý v důsledku nezákonného rozhodnutí, vydá daňovému subjektu i bez žádosti, pak je opodstatněno tím, že rozhodnutí o daňové povinnosti bylo rovněž vydáno z úřední povinnosti, nikoli z dispozice daňového subjektu. Krátká 15-ti denní lhůta pak pramení z toho, že zde není žádost, o níž je třeba rozhodovat (a k odstranění jejích vad je eventuálně nutno vyzývat) a tak lze k vrácení přeplatku přistoupit promptně po zkontrolování případných nedoplatků daňového subjektu.“

10. Pokud jde o výklad termínu „nezákonné rozhodnutí“ uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, že nezákonným rozhodnutím je pak například takové rozhodnutí, které je v rozporu s právními předpisy, jež bylo vydáno bez zákonné opory, podle ustanovení zákona, které na něj nedopadá, či jen nemá dostatečnou oporu ve skutkovém stavu, z něhož toto rozhodnutí vycházelo.
11. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015 - 61, odst. [25] je dále uvedeno následující: *„Podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně). Podle ust. § 254 odst. 2 je postihováno jednání správce daně v rovině platební (neoprávněná exekuce). To potvrzuje i důvodová zpráva k citovanému ustanovení. Ronvěž lze poukázat na odbornou literaturu (srov. např. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K. Daňový řád., Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 2011, komentář k ust. § 254 daňového řádu, přístupný v systému ASPI), podle níž odst. 1 přiznává daňovému subjektu, vůči němuž bylo správcem daně vydáno rozhodnutí v nalézacím řízení, které bylo později zrušeno pro nezákonnost či nesprávný úřední postup nebo prohlášeno za nicotné, nárok na tzv. úrok z nesprávně stanovené daně. K tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž daňovému subjektu tento úrok náleží, nepostačí jakékoliv zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně (ať už konáním či nekonáním). Tento úrok vzniká daňovému subjektu z částky, kterou na základě, nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím uhradil, a to za dobu od jeho uhrazení až do jejího vrácení...“*
12. Jak již bylo uvedeno výše, podmínkou pro aplikaci ust. § 254 daňového řádu je, že došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí, na základě kterého byly uhrazeny prostředky do veřejného rozpočtu, přičemž se tak stalo v důsledku pochybení správce daně. Již dřívější právní úprava obsažená v § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků vázala úrok na „zavinění“ správce daně, přičemž tato zavinění judikatura Nejvyššího správního soudu vyložila tak, že se jedná o pochybení správce daně. Úrok z přeplatku je v podstatě vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. Jedná se o ekonomickou náhradu plynoucí z prostředků, která by jinak přirůstala k masě finančních prostředků jejich vlastníků (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 38/2010 - 100). Smyslem a účelem úroku z neoprávněného jednání správce daně není tedy sankcionovat či postihovat stát za nezákonné jednání správce daně, ale alespoň částečně adresátovi nezákonného rozhodnutí kompenzovat ekonomickou ztrátu plynoucí z nemožnosti disponovat se svými finančními prostředky, které uhradil do veřejného rozpočtu. Úrok z neoprávněného jednání správce daně ve své podstatě tedy představuje vyjádření ceny finančních prostředků v čase, které je dáno úrokovou mírou.
13. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014 - 47 vyplývá, že výchozím a stěžejním smyslem § 254 daňového řádu je předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody, a to tak, že způsobenou majetkovou újmu daňového subjektu měla pokrýt právě výše daného úroku. Jde o kompenzaci vzniklé majetkové újmy daňového subjektu.

14. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36 pak odepření úroku z jakékoli částky, kterou správce daně nezákonně zadržuje, resp. nepřiznává daňovému subjektu totiž vyvolává nespravedlnost ve vztahu k daňovému subjektu. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015 - 28 pak vyplývá že není pochyb o tom, že zpravidla v případě nesprávného vyměření, resp. doměření daně lze předvídat zavinění správce daně, v důsledku čehož vznikne zaviněný přeplatek; daňový subjekt zaplatil více, než činila jeho zákonná povinnost, proto je na místě kompenzace újmy v případě vzniku vratitelného přeplatku. Za správnou aplikaci právního předpisu a za výběr daně v zákonné výši je odpovědný jen správce daně (viz ust. § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něhož platí, že správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady).
15. Soud dále uvádí mezi účastníky řízení nesporné skutkové okolnosti nyní projednávané věci, jenž vyplývají z předložených správních spisů. Dne 17. 6. 2010 vydal prvostupňový správce daně (Finanční úřad ve Znojmě) dodatečný platební výměr na základ daně a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2007 ve vztahu k manželovi žalobkyně (č. j. 97371/10/346916703065). Následným rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 3. 2011, č. j. 2244/11-1102-709598 byla dodatečně doměřená daň ve výši 782 112 Kč a penále ve výši 156 422 Kč (celkem 938 534 Kč) změněna na daň ve výši 338 112 Kč a penále ve výši 67 662 Kč (celkem 405 734 Kč). Důvodem doměření daně byly závěry z daňové kontroly, podle nichž manžel žalobkyně neprokázal, že správcem daně zjištěné příjmy lze kvalifikovat jako příjmy z prodeje cenných papírů, které by splňovaly podmínky pro osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP. Jednalo se o příjmy z převodu akcií. Ve zprávě o výsledku daňové kontroly správce daně shrnul zjištěné skutečnosti, z nichž dovodil zneužití práva a neplatnost a účelovost právních úkonů představujících žalobcem tvrzené hospodářské operace s akciemi, neboť tyto obcházely zákon o daních z příjmů a přičily se dobrým mravům. Na jejich základě byl vydán citovaný dodatečný platební výměr. V rámci odvolacího řízení Finanční ředitelství v Brně postavilo svoje rozhodnutí ze dne 15. 3. 2011, č. j. 2244/11-1102-709598 na jiném právním názoru, přičemž již nebylo dovozováno zneužití práva či obcházení zákona, ale bylo dovozeno, že žalobce neprokázal své tvrzení a tak neunesl důkazní břemeno. Správní soudy v předmětné věci rozhodovaly celkem čtyřmi rozsudky, ve dvou případech se jednalo o rozsudky zdejšího senátu Krajského soudu v Brně (ze dne 17. 5. 2013, č. j. 30 Af 91/2011 – 111 a dne 21. 12. 2015, č. j. 30 Af 91/2011 – 164), dvěma rozsudky rozhodoval Nejvyšší správní soud v řízeních o kasačních stížnostech proti citovaným rozsudkům Krajského soudu v Brně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2014, č. j. 7 Afs 60/2013 – 29 a ze dne 24. 3. 2016, č. j. 7 Afs 17/2016 – 36). Z posledně citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá, že druhostupňovým správcem daně byla žalobci fakticky odňata možnost unést na něm ležící důkazní břemeno; Nejvyšší správní soud dovodil, že nelze žalobci vytýkal liknavost v daňovém řízení, když až v řízení před krajským soudem předkládal další důkazy svědčí jeho tvrzení o tom, od koho a kdy nabyly sporné akcie, kdy a komu je zcizil; jednak proto, že ve skutečnosti až z rozhodnutí odvolacího správního orgánu bylo možno jednoznačně dovozovat, které konkrétní zákonem vyžadované okolnosti správní orgán považoval za neprokázané. Druhostupňový správce daně svým chybným procesním postupem neumožnil žalobci, aby již v řízení před správními orgány (v odvolacím řízení) vyvrátil rozhodné úvahy odvolacího správního orgánu o tom, že nakoupil, prodal a po zákonem

provozovanou dobu tyto akcie držel. Výsledkem uvedených soudních rozhodnutí bylo zrušení citovaného rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 3. 2011, přičemž soudem bylo dovozeno, že jím doplněný skutkový stav věci neumožňuje závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem (manželem nynější žalobkyně). Krajský soud v Brně dále uvedl, že tato skutečnost však neznamená, že se v posuzované věci nemohlo jednat o zneužití práva, případně o simulaci či účelovost právních úkonů (právních jednání); krajský soud také uvedl, že bude na žalovaném, aby takto soudem doplněný skutkový stav nově posoudil z hlediska unesení důkazního břemene žalobcem, příp. z hlediska zásady zákazu zneužití práva či účelovosti předmětných transakcí a vypořádal se se všemi námitkami žalobce proti pochybnostem správce daně o žalobcem předložených důkazech, pokud na těchto pochybnostech postaví své rozhodnutí. Následně (ve vztahu k manželovi žalobkyně) vydal žalovaný dne 21. 6. 2016 rozhodnutí, jímž původní dodatečný platební výměr ze dne 17. 6. 2010 změnil tak, že se manželovi žalobkyně doměruje za zdaňovací období roku 2007 daň ve výši 189 Kč a současně se mu ukládá povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 38 Kč. V uvedeném rozhodnutí žalovaný zopakoval podstatný skutkový stav dané věci a obsáhle citoval zjištění krajského soudu uvedené v jeho shora označeném rozsudku ze dne 21. 12. 2015. Pokud jde o vlastní úvahy žalovaného, byly vyjádřeny takto:

„S ohledem na výše uvedené odvolacímu orgánu nezbylo, než osvědčit předložené důkazní prostředky jakožto důkazy prokazující tvrzení daňového subjektu a částku ve výši 2 110 000 Kč posoudit jako příjem za prodej akcií osvobozený podle ust. § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů.

V případě zvýšení základu daně z příjmů o částku 2 775 000 Kč, která byla správcem daně vyhodnocena jako naturální příjem ve formě 111 ks akcií se odvolací orgán neztotožnil s názorem správce daně, že se jedná o naturální plnění a o uvedenou částku dodatečný základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 snížil.

Za zdaňovací období roku 2007 bude daňovému subjektu zvýšen základ daně z příjmů fyzických osob o příjmy z vyplacených úroků od zaměstnavatele společnosti TOS ZNOJMO, akciová společnost, ve výši 3 140 Kč (tuto skutečnost daňový subjekt nerozporoval). S ohledem na skutečnost, že si daňový subjekt uplatnil výpočet daně ze společného základu daně manželů, ve smyslu ust. § 13a zákona o daních z příjmů se svou manželkou J. P., bude stanovena polovina společného základu daně z příjmů ve výši 1 570 Kč a dodatečně vyměřena daň ve výši 189 Kč.

S ohledem na skutečnost, že odvolací orgán plně vyhověl odvolání daňového subjektu, se již jednotlivými námitkami daňového subjektu nezabýval.“

16. Časově ještě před uvedeným rozhodnutím vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj dne 12. 4. 2016 pod č. j. 1689150/16/3020-50522-705590 sdělení k výzvě k zaplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně, v němž je uvedeno, že ve vztahu k manželovi žalobkyně došlo k přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, přičemž ten byl vypočten ode dne úhrady doměrku daně, vč. penále v celkové částce 405 734 Kč, tj. ode dne 3. 5. 2011 (den připsání na účet správce daně) do dne 24. 3. 2016 a ode dne úhrady úroku z prodlení v částce 165 768 Kč, tj. ode dne 4. 7. 2011 (den připsání na účet správce daně) do dne 24. 3. 2016. Úrok z neoprávněného jednání správce daně v částce 395 142 Kč byl poukázán na účet s datem odepsání z účtu správce daně dne 7. 4. 2016.

17. Pokud jde o samotnou žalobkyni, dosavadní vývoj ve věci je následující. Poté, co bylo druhostupňovým správcem daně vydáno shora citované rozhodnutí ze dne 15. 3. 2011 ve vztahu k manželovi žalobkyně, byl vydán dne 22. 4. 2011 Finančním úřadem ve Znojmě dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2007, přičemž tímto výměrem byla žalobkyni dodatečně doměřena daň ve výši 337 600 Kč a penále ve výši 67 520 Kč, tj. celkem 405 120 Kč. Tomuto platebnímu výměru předcházelo shora citované zjištění, jenž vyšlo najevo v rámci daňové kontroly u manžela žalobkyně. Ve vztahu k žalobkyni byla tato celkem třikrát předvolána k zahájení daňové kontroly, přičemž se vždy omluvila. Jelikož pokusy správce daně o zahájení daňové kontroly byly neúspěšné, vyzval žalobkyni dne 9. 12. 2010 k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období. Žalobkyně na výzvu nereagovala a dodatečné daňové přiznání nepodala. Dne 22. 4. 2011 tedy správce daně prvního stupně vydal dodatečný platební výměr. Odvolání proti němu bylo Finančním ředitelstvím v Brně zamítnuto (viz jeho rozhodnutí ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7566/12-1102-709598). Proti tomuto odvolacímu rozhodnutí uplatnila žalobkyně u zdejšího soudu žalobu, přičemž krajský soud rozsudkem ze dne 10. 10. 2014, č. j. 30 Af 93/2012 – 67 tuto žalobu zamítl, neboť neshledal uplatněné žalobní námitky důvodné (žalobkyně namítala nezákonnost postupu odvolacího daňového orgánu a správce daně při stanovení daně podle pomůcek – daň však byla stanovena na základě dokazování, nikoliv podle pomůcek, dále žalobkyně namítala porušení povinnosti přihlídnout k důkazům i v odvolacím řízení a uplatnila námitku formálnosti a účelnosti výzvy správce daně a z ní vyplývající prekluze lhůty k vyměření daně). Kasační stížnost žalobkyně vůči tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 4. 6. 2015, č. j. 7 Afs 241/2014 – 28. Následně dne 30. 8. 2016 žalovaný pod č. j. 38194/16/5200-10422-711473 vydal rozhodnutí o povolení obnovy řízení ve věci předmětného dodatečného platebního výměru, jímž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. V tomto rozhodnutí je mj. uvedeno, že v rámci daňového řízení byla doměřena daň dokazováním při respektování žalobkyní použitého výpočtu daně ze společného základu daně manželů podle § 13a zákona o daních z příjmů a jako důkazní prostředky byly správcem daně osvědčeny skutečnosti, jenž vyplývají z rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání manžela žalobkyně (pozn. soudu: myšleno shora citované rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 3. 2011). Návrh na obnovu řízení ve vztahu k žalobkyni podal jak Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, tak žalobkyně. V citovaném rozhodnutí je dále uvedeno, že v návrhu na obnovu řízení správce daně i žalobkyně shodně odkazují na rozhodnutí žalovaného č. j. 26949/16/5200-10422-711473, jímž byl změněn dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 u manžela žalobkyně (pozn. soudu: jedná se o rozhodnutí ze dne 21. 6. 2016). Dále je v rozhodnutí o povolení obnovy řízení uvedeno, k jakým závěrům dospěl zdejší soud v rámci rozsudku ze dne 21. 12. 2015, č. j. 30 Af 91/2011 – 164, přičemž je dále konstatováno, že žalovaný měl postupovat v intencích daných tímto rozsudkem a důkazní prostředky osvědčil jakožto důkazy prokazující tvrzení daňového subjektu a částku 2 110 000 Kč posoudil jako osvobozený příjem (blíže viz shora citované pasáže z uvedeného rozhodnutí žalovaného). Žalovaný v rozhodnutí o povolení obnovy řízení uvedl následující závěr:

„Novou skutečností, která nemohla být bez zavinění správce daně uplatněna v řízení dříve, ve smyslu ust. § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, shledává Odvolací finanční ředitelství rozsudek krajského soudu č. j. 30 Af 91/2011 – 164, vycházející ze shodného skutkového stavu.

Závěry krajského soudu mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí u daňového subjektu, který je osobou uplatňující institut společného zdanění manželů. V souladu s ust. § 119 odst. 1 daňového řádu Odvolací finanční ředitelství obnovu řízení ve věci rozhodnutí – dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 č. j. 103600/11/346916708676 povoluje.“

18. Dne 12. 10. 2016 vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj pod č. j. 4053295/16/3020-50522-705590 rozhodnutí, jímž dodatečný platební výměr ze dne 26. 4. 2011 ve věci doměřené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 zrušil. V odůvodnění tohoto rozhodnutí v jeho podstatné části správce daně prvního stupně zopakoval argumentaci vyplývající z posledně citovaného rozhodnutí žalovaného o povolení obnovy řízení s vlastní úvahou spočívající v závěru, že prvostupňový správce daně provedl obnovu řízení, přičemž se novým rozhodnutím dodatečný platební výměr ruší. Na základě výzvy žalobkyně k zaplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně poté došlo k vydání shora již citovaného sdělení Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 1. 11. 2016, dále k rozhodnutí o námitce, vydané stejným správcem daně dne 21. 2. 2017 a konečně k vydání žalobou napadeného rozhodnutí Odvolacím finančním ředitelstvím.
19. Jako doplnění nyní Krajský soud v Brně uvádí, že ust. § 13a zákona o daních z příjmů ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období normovalo, že manželé, kteří jsou poplatníky podle § 2 a vyživují alespoň jedno dítě žijící s nimi ve společné domácnosti, mohou uplatnit výpočet daně ze společného základu daně (dále jen „společné zdanění“), jestliže tyto podmínky splní nejpozději poslední den zdaňovacího období, za které uplatňují společné zdanění; společné zdanění mohou manželé uplatnit i v případě, že jeden z nich neměl příjmy, které jsou předmětem daně podle tohoto zákona; společným základem daně se pro účely tohoto zákona rozumí součet dílčích základů daně podle § 6 – 10 u obou manželů. Pokud se týká důkazního břemene manželů, vyplývající z tehdy platného zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 18. 11. 2014, č. j. 5 Afs 54/2012 – 33 dovedl, že v případě každého z manželů je vedeno samostatné daňové řízení a každý z nich nese břemeno tvrzení, jakož i břemeno důkazní jen k vlastní daňové povinnosti (vlastnímu dílčímu základu daně) a k tomu, jakým způsobem byl společný základ daně vypočten. Možnost těmito údaji a podklady nakládat přísluší jen manželů, který daných příjmů dosáhl, účtoval o nich, popř. vedl daňovou evidenci; na něm také je, aby rozhodné skutečnosti při daňové kontrole tvrdil a prokázal. Výsledek daňové kontroly u jednoho z manželů ovlivňuje výši daně na druhého manžela připadající, přičemž při společném zdanění manželů je každý z nich povinen v rámci své daňové povinnosti zaplatit daň stanovenou ze společného základu, což je smyslem tohoto zdanění. Každý z manželů je pak povinen zaplatit daň v zákonné výši. Z uvedeného rozsudku mj. ve vztahu k nyní projednávané věci je třeba dovést, že žalobkyni tížilo pouze břemeno tvrzení ve vztahu k vlastnímu dílčímu základu daně, nikoliv k vlastnímu dílčímu základu daně jejího manžela.
20. Krajský soud dále uvádí textaci ust. § 117 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc. Podle tohoto ustanovení písm. a) platí, že řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně se obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již

dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Krajský soud dále ještě připomíná judikaturu vztahující se k tomuto ustanovení, podle níž novou skutečností představující důvod pro povolení obnovy řízení může být pouze skutečnost existující již v době původního rozhodování správce daně o daňové povinnosti daňového subjektu, která v souhrnu s dalšími skutečnostmi vytváří skutkový stav, jenž zde byl v době vydání rozhodnutí, k němuž se mimořádný opravný prostředek upíná a která nově, tj. až po právní moci tohoto rozhodnutí, vyšla najevo, přičemž předtím nebyla známa ani daňovému subjektu, ani správci daně a nemohla být proto správcem daně při rozhodování vzata v úvahu. Důvod pro obnovu daňového řízení není dán v případě, že daňový subjekt nedoložil svá tvrzení ohledně existence takového vztahu a neunesl své důkazní břemeno ohledně vynaložení výdaje (viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2007, č. j. 9 Ca 285/2005 – 34 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, č. j. 1 Afs 59/2008 – 58). Z novější judikatury krajský soud připomíná rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 20/2011 – 68, z něhož vyplývá, že za novou skutečnost (důkaz) nelze považovat rozsudek vydaný po pravomocném skončení řízení, jehož obnovy se daňový subjekt domáhá, a to zejména za situace, kdy tento subjekt mohl již v původním řízení uplatnit skutečnosti uvedené v rozsudku.

21. Ze shora uvedených skutečností vyplývajících z obsahu správního spisu a známých zdejšímu soudu i z jeho rozhodovací činnosti jednoznačně vyplývá, že podstatným důvodem, který vedl ke zrušení původního dodatečného platebního výměru ve vztahu k žalobkyni, byla soudem konstatovaná nezákonnost detekovaná mj. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2016, č. j. 7 Afs 17/2016 – 36 spočívající v tom, že Finanční ředitelství v Brně neumožnilo manželovi žalobkyně, aby již v řízení před správními orgány v rámci odvolacího řízení vyvrátil rozhodné úvahy odvolacího správního orgánu, čímž byla manželovi žalobkyně fakticky odňata možnost unesení důkazního břemene, a to ve vztahu k jeho vlastnímu dílčímu základu daně, přičemž pouze a jen v důsledku tohoto pochybení došlo ke skutečnosti, že při stanovení daňové povinnosti ve vztahu k žalobkyni bylo vycházeno nesprávně z údajů zjištěných v rámci daňového řízení s manželem žalobkyně, jenž však trpělo citovanými vadami. V rámci daňového řízení ve vztahu k žalobkyni byla tato povinnost prokázat pouze to, že společný základ daně činí součet dílčích základů daně a svůj dílčí základ daně.
22. Byly to naopak správní orgány, jejichž povinností bylo správné zjištění a stanovení daně (viz ust. § 1 odst. 2 daňového řádu), a to jak v případě daňové povinnosti manžela žalobkyně, tak žalobkyně samotné. Správní orgány vydaly nezákonné rozhodnutí jak ve vztahu k manželovi žalobkyně, tak k samotné žalobkyni. Jak vyplývá ze shora citované judikatury, pokud jde o výklad termínu „nezákonné rozhodnutí“, pak je jím např. takové rozhodnutí, které je v rozporu s právními předpisy, jež bylo vydáno bez zákonné opory, podle ustanovení zákona, které na něj nedopadá, či jen nemá dostatečnou oporu ve skutkovém stavu, z něhož toto rozhodnutí vycházelo. Ze shora konstatované judikatury Nejvyššího správního soudu dále také vyplývá, že nezákonnost původního rozhodnutí musí být způsobena pochybením správce daně. Uvedené pochybení Finančního ředitelství v Brně v rámci odvolacího řízení zapříčinilo nesprávné a nezákonné stanovení daňové povinnosti jak u manžela žalobkyně, tak u žalobkyně samotné. Navíc, jak ze shora již citovaného ust. § 254 odst. 1 daňového řádu vyplývá, není nárok daňového subjektu na úrok z neoprávněného jednání správce daně vázán pouze na stav, kdy daňovým subjektem byla uhrazena částka na základě rozhodnutí, jenž bylo zrušeno z důvodů v citovaném rozhodnutí uvedených, ale také v případě uhrazení částky daňovým subjektem

v souvislosti s tímto rozhodnutím. Žalobkyně tak uhradila předmětnou částku sice na základě dodatečného platebního výměru ve vztahu k její daňové povinnosti, nicméně i v souvislosti s dodatečným platebním výměrem ve vztahu k jejímu manželovi, přičemž tento dodatečný platební výměr byl, jak je shora uvedeno, zrušen a manželovi žalobkyně byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně.

VI. Shrnutí a náklady řízení

23. Krajský soud v Brně na základě shora uvedených skutečností a úvah shledal žalobou důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Ve smyslu ust. § 78 odst. 4 s.ř.s. krajský soud dále vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.).
24. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč. Žalobkyně byla ve věci zastoupena obecným zmocněncem, jenž nemá právo na odměnu za zastupování účastníka řízení; případný nárok na náhradu účelně vynaložených nákladů vzniklých v souvislosti se zastupováním žalobkyně, nebyl uplatněn. Soud proto rozhodl o povinnosti žalovaného zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 3 000 Kč, přičemž ke splnění povinnosti stanovil žalovanému přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. 1. 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu

