



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické
a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D. a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci

žalobce: **DAREAL a.s.**, IČ: 26973596
sídlem Gajdošova 4392/7, 615 00 Brno
zastoupen advokátkou JUDr. Eliškou Chobolovou
sídlem Cihlářská 19, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2013, č. j. 24006/13/5000-14401-701942,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2013, č. j. 24006/13/5000-14401-701942, se **ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 21 600 Kč, a to k rukám jeho advokátky JUDr. Elišky Chobolové do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění

I. Vymezení věci a shrnutí obsahu správních rozhodnutí

1. Původní žalobce EURESTA s.r.o., IČ: 25320386, se sídlem v Brně, Gajdošova 4392/7, PSČ 615 00, zanikl s účinností ke dni 6. 8. 2015 bez likvidace fúzí formou sloučení

s nástupnickou společností DAREAL a.s., IČ: 26973596, se sídlem v Brně, Gajdošova 4392/7, PSČ 615 00, přičemž došlo k přechodu jmění společnosti EURESTA s.r.o., jakožto zanikající společnosti, na nástupnickou společnost DAREAL a.s., a nástupnická společnost DAREAL a.s. vstoupila do právního postavení společnosti EURESTA s.r.o., jakožto zanikající společnosti. Uvedené soud ověřil z výpisu obchodního rejstříku. Stejně informace soudu sdělila právní zástupkyně nástupnické společnosti DAREAL a.s. (též zástupkyně původního žalobce), jež podáním ze dne 12. 8. 2015 soudu vyjádřila souhlas s pokračováním tohoto soudního řízení a rozhodnutím ve věci. Právní zástupce žalobce doložil plnou mocí trvání zastupování JUDr. Eliškou Chobolovou v soudním řízení. Soud proto rozhodl podle § 107 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), že v řízení bude na straně žalobce pokračováno se společností DAREAL a.s., IČ: 26973596, se sídlem v Brně, Gajdošova 4392/7, PSČ 615 00. Soud tak učinil proto, že původní žalobce ztratil po zahájení řízení způsobilost být účastníkem řízení dříve, než bylo řízení pravomocně skončeno, a protože povaha věci umožňovala pokračování v soudním řízení. Soud tak dokončil soudní řízení s právním nástupcem původního žalobce. Výraz „žalobce“ v tomto rozsudku označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnickou společnost, a to dle kontextu dané věty.

2. Dne 18. 7. 2000 byla uzavřena kupní smlouva, kterou došlo k převodu vlastnického práva žalobce (jednajícím Ing. A. W.) na kupujícího Ing. B. H. k následujícím nemovitostem: budova bez čp/če na pozemku p.č. 677/2 (budova umístěna na pozemku jiného vlastníka zapsaného na LV č. 1181), budova bez čp/če na pozemku p.č. 681/8, budova bez čp/če na pozemku p.č. 681/9, budova bez čp/če na pozemku p.č. 681/10, budova bez čp/če na pozemku p.č. 681/13, rozestavěná budova na pozemku p.č. 681/14 a pozemky p.č. 681/2, p.č. 681/3, p.č. 681/7, p.č. 681/8, p.č. 681/9, p.č. 681/10, p.č. 681/13, p.č. 681/14, p.č. 681/20, p.č. 681/21, p.č. 682, p.č. 683/2 a p.č. 684/2, vše v k. ú. Popůvky u Brna, obec Popůvky, okres Brno-venkov, zapsané v katastru nemovitostí na LV č. 997 u Katastrálního úřadu pro Jihomoravský kraj, katastrální pracoviště Brno-venkov (dále jen „kupní smlouva“). Právní účinky vkladu vznikly dne 21. 8. 2000 podle rozhodnutí Katastrálního úřadu Brno-venkov ze dne 1. 9. 2000, č. j. V11-4608/2000 (rozhodnutí doručeno žalobci v září 2000). Lhůta pro podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí uplynula dne 9. 10. 2000.
3. Finanční úřad Brno-venkov dne 24. 6. 2002 vyzval žalobce k podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí (dále jen „DAP“), což žalobce dne 5. 8. 2002 učinil (včetně znaleckého posudku Ing. Z. ze dne 26. 7. 2002 se zjištěnou cenou převáděných nemovitostí 35 950 120 Kč). Na základě toho byl vydán platební výměr dne 2. 10. 2002, č. j. 144693/02/293962/3582, jímž byla žalobci vyměřena daň ve výši 1 797 510 Kč. Platební výměr byl žalobci doručen dne 19. 10. 2002, avšak žalobce proti němu nepodal odvolání, nýbrž jen žádost o posečkání daně, kterou správci daně doručil dne 21. 11. 2002. Tato i následná žádost z 9. 6. 2003 byly zamítnuty (dne 31. 12. 2002, resp. 23. 6. 2003).
4. Dne 15. 7. 2004 žalobce podal dle § 54 odst. 1 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), návrh na povolení obnovy řízení (dále též jen „návrh“), v němž oznámil, že vyměření daně bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu či jiného trestného činu, protože

podpis jednatele žalobce na kupní smlouvě byl zfalšován (k tomu připojil znalecký posudek a též kopii podané žaloby na určení vlastnického práva).

5. K dotazu správce daně, kdy se přesně žalobce dozvěděl o důvodech obnovy řízení (za účelem posouzení včasnosti návrhu), žalobce uvedl, že subjektivní lhůtu určoval od vyhotovení znaleckého posudku ze dne 24. 5. 2004. Finanční úřad Brno-venkov však návrh zamítl dne 18. 11. 2004, č. j. 182893/04/293960/8892, s tím, že nebyla relevantně prokázána existence důvodů povolení obnovy řízení dle § 54 odst. 1 písm. b) ZSDP.
6. Dne 28. 12. 2004 bylo u správce daně podáno odvolání, v němž žalobce mimo jiné nesouhlasil s posouzením jím předloženého znaleckého posudku, který by měl dostačovat k povolení obnovy řízení dle § 54 odst. 1 písm. a) i b) ZSDP. Žalobce vyjádřil své obavy, že v případě nepovolení obnovy, mu ještě před rozhodnutím obecných soudů o určení vlastnického práva k nemovitostem, uplyne objektivní lhůta pro nové podání návrhu na povolení obnovy řízení.
7. Odvolání žalobce bylo zamítnuto Finančním ředitelstvím v Brně dne 21. 7. 2005, č. j. 1042/05/FŘ 140. Odvolací orgán potvrdil rozhodnutí správce daně s tím, že mu nepřisluší zkoumat pravost podpisů na kupní smlouvě, a že bylo správně postupováno dle § 28 odst. 1 ZSDP. Jelikož se k platnosti kupní smlouvy nevyjádřil obecný soud, tak po právu nebyla obnova řízení povolena. K námitce uplynutí objektivní lhůty odvolací orgán uvedl, že je-li smlouva skutečně absolutně neplatnou, pak objektivní lhůta neběží, když není možné určit její počátek, a proto daňový subjekt je omezen při podání žádosti o povolení obnovy řízení pouze šestiměsíční subjektivní lhůtou dle § 22 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“).
8. Ze správního spisu dále vyplynulo, že žalobce podal v roce 2008 žalobu o určení vlastnického práva, o které bylo rozhodnuto Okresním soudem Brno-venkov dne 22. 10. 2010, č. j. 20 C 26/2008-504, a následně i Krajským soudem v Brně dne 18. 9. 2012, č. j. 47 Co 127/2011-585. Soudy přisvědčily tvrzení žalobce a určily, že je vlastníkem nemovitostí, jež byly předmětem kupní smlouvy, protože k převodu vlastnického práva nikdy nedošlo vzhledem k nepravosti podpisu na kupní smlouvě; smlouva byla od počátku absolutně neplatná.
9. Po právní moci rozsudku krajského soudu žalobce podal dne 18. 12. 2012 u správce daně druhý návrh na povolení obnovy řízení o stanovení daně z převodu nemovitostí. Svoji argumentaci od prvního návrhu výrazně neodlišil, tvrzení však dokládal výše uvedenými soudními rozhodnutími. Subjektivní lhůtu pro podání návrhu považoval žalobce za splněnou s tím, že počala běžet až od právní moci rozhodnutí krajského soudu. Objektivní lhůta nepočala běžet (s odkazem na odůvodnění rozhodnutí Finančního ředitelství Brno ze dne 21. 7. 2005, č. j. 1042/05/FŘ 140 – viz bod 7), vzhledem k absolutní neplatnosti kupní smlouvy, z níž neplynuly žádné právní následky, ani převod vlastnického práva či daňová povinnost. Dle žalobce tak byly dány podmínky pro povolení obnovy řízení dle § 117 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“).

10. Řízení o podaném návrhu zastavil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno-venkov (dále též „správce daně“), rozhodnutím ze dne 7. 3. 2013, č. j. 568011/13/3005-24402-709972. Správce daně zkoumal splnění podmínek pro podání návrhu na povolení obnovy řízení, přičemž dospěl k závěru, že objektivní lhůta k podání návrhu uplynula již dne 31. 12. 2005 bez ohledu na dříve podaný návrh.
11. Proti rozhodnutí správce daně podal žalobce dne 3. 4. 2013 odvolání, kterým namítal nesprávnost právního posouzení věci, kterým bylo porušeno právo žalobce na spravedlivý proces a též právo vlastnit majetek. V otázce běhu lhůt odkázal na argumentaci již uplatněnou v podání ze dne 18. 12. 2012 a na právní názor vyslovený Finančním ředitelstvím v Brně v rozhodnutí ze dne 21. 7. 2005.
12. V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí správce daně, jímž bylo dle § 106 odst. 1 písm. b) DŘ zastaveno řízení ve věci návrhu žalobce na obnovu řízení.
13. Žalovaný odkazoval na správnost použití § 28 odst. 1 ZSDP ve správním řízení, podle něhož vyskytne-li se v řízení otázka, o níž již bylo pravomocně rozhodnuto příslušným orgánem, je tímto rozhodnutím správce daně vázán. Správce daně tedy nezpochybňoval rozhodnutí Katastrálního úřadu Brno-venkov ze dne 1. 9. 2000, č. j. V11-4608/2000, a vyměřil žalobci v souladu s právními předpisy daň, neboť neměl pochybnost o existenci kupní smlouvy.
14. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný k běhu lhůt uvedl, že argumentace vyjádřená v rozhodnutí Finančního ředitelství ze dne 21. 7. 2005, č. j. 1042/05/FŘ 140, byla v souladu s v té době ustáleným výkladem platných právních předpisů. Avšak žalovaný nebyl oprávněn k tomu, aby nepokračoval v daňovém řízení z důvodu vzniku tvrdosti či nešetření základních práv a svobod, protože nemohl řešit otázku ústavnosti právních předpisů a poměřovat subjektivní práva či povinnosti a právem chráněné zájmy v rámci principů proporcionality. Žalovaný dále poznamenal, že žalobce mohl do 31. 12. 2010 požádat o prominutí daně dle § 55a ZSDP či využít jiné instituty dle tohoto zákona, což neučinil.
15. Žalovaný uznal, že výše uvedenými rozhodnutími Okresního soudu Brno-venkov a Krajského soudu v Brně vyšly najevo nové skutečnosti, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Nicméně v daném případě došlo ještě za platnosti ZSDP k prekluzi lhůty pro vyměření daně, a tedy i lhůty k umožnění obnovy řízení.
16. Lhůta k vyměření daně z převodu nemovitostí se v daném případě řídila § 22 odst. 1 a 2 zákona o trojdani, ve znění účinném v roce 2000, a nebylo možné vyměřit ani doměřit daň po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Pokud ovšem byl před uplynutím této lhůty proveden úkon směřující k vyměření daně či jejímu dodatečnému stanovení, pak tříletá lhůta započala běžet znovu od konce roku, v němž byl poplatník o tomto úkonu spraven. Přičemž vyměření a doměření daně bylo možno učinit nejpozději do deseti let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

17. V daném případě byla žalobci dne 24. 6. 2002 zaslána výzva k podání daňového přiznání, a tak tříletá lhůta k vyměření daně běžela znovu od konce roku, tj. od 31. 12. 2002 do 31. 12. 2005, což byl i poslední den lhůty pro podání návrhu na povolení obnovy řízení. S ohledem na to, že právní úprava počátku a běhu lhůt se řídila § 54 odst. 3 ZSDP a tyto lhůty marně uplynuly dnem 31. 12. 2010, tedy před nabytím účinnosti DŘ (účinný od 1. 1. 2011), nebylo možné aplikovat na daný případ § 264 odst. 4 DŘ.
18. Na podporu své argumentace žalovaný odkazoval na judikaturu správních soudů, konkrétně na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007-80, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Afs 85/2012-61, a rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2013, č. j. 57 Af 4/2013-31. Z těchto důvodů dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, a proto jeho rozhodnutí potvrdil a odvolání žalobce zamítl.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

19. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce včas žalobu. Shrnl v ní dosavadní průběh správního řízení a uplatnil konkrétní námitky proti napadenému rozhodnutí.
20. Žalobce označil výklad § 21 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani, provedený žalovaným a správcem daně, za nezákonný a v rozporu s ústavním pořádkem České republiky. Skutečnost, že kupní smlouva byla pouze fingovanou listinou, měla za následek, že žalobci nevznikla povinnost podat DAP a nemohla ani začít běžet lhůta pro stanovení daně, tedy ani objektivní lhůta pro podání návrhu na povolení obnovy řízení. Na podporu svých argumentů citoval žalobce rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 13. 4. 2005, sp. zn. 30 Ca 103/2003: *„Jestliže daňový subjekt vznesl v průběhu daňového řízení námitku absolutní neplatnosti smlouvy, přičemž otázka platnosti smlouvy je pro stanovení základu daně a daně rozhodující, je povinností správce daně zkoumat, zda předmětná smlouva je absolutně neplatným právním úkonem, nestačí pouhý odkaz na vázanost správce daně rozhodnutím katastrálního úřadu, neboť z ust. § 5 odst. 1 zák. č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, vyplývá, že se nejedná o předběžnou otázku, o které by již pravomocně rozhodl příslušný orgán, a správce daně si o této otázce může učinit úsudek. Absolutní neplatnost totiž nastává přímo ze zákona a způsobuje, že úkon je neplatný od okamžiku svého vzniku. Důsledkem absolutně neplatné kupní smlouvy o převodu nemovitostí je proto neexistence úplatného převodu vlastnictví k nemovitostem, takže není dán ani předmět daně z převodu nemovitostí. K absolutní neplatnosti musí správce přihlédnout z úřední povinnosti jako ke skutečnosti vylučující předmětnou daň.“*
21. Podle žalobce i správce daně přisvědčil, že existoval ústavně konformní výklad ZSDP, jenž chránil právo daňových subjektů vlastnit majetek, protože objektivní lhůtu pro podání návrhu na povolení obnovy řízení nevztahoval na případy, kdy nedošlo skutečně k převodu vlastnického práva. Na druhou stranu žalobce shledal prodlužování lhůty pro stanovení daně za ústavně nekonformní, omezující právo na spravedlivý proces, z důvodu závislosti délky objektivní lhůty pouze na činnosti nebo nečinnosti správce daně, bez možnosti ovlivnění daňovým subjektem.

22. V dané věci byly nastalé okolnosti vyloženy v neprospěch žalobce, přičemž byl nad princip obecné spravedlnosti nadřazen princip právní jistoty (státu). Takový koncept by byl pochopitelný v případě sporu dvou soukromých subjektů, nikoliv však v situaci, kdy je státem vymáháno zjevně nespravedlivé plnění, a to včetně penále. Žalobce v tomto bodě odkazoval na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2007, č. j. 2 Afs 51/2006-58.
23. V období, kdy v daném případě započala běžet lhůta pro stanovení daně, a tedy také v době, kdy mělo dojít k prekluzi, byly právní předpisy vykládány tak, že byl vyloučen běh objektivní lhůty, pokud nedošlo k převodu vlastnického práva k nemovitosti. Tento výklad podalo i Finanční ředitelství v Brně ve svém rozhodnutí ze dne 22. 7. 2005, a na ten se žalobce spoléhal. V souzené věci ovšem žalovaný tvrdí, že lhůta uplynula dnem 31. 12. 2005, což je tentýž rok, kdy byl aktuální pro žalobce příznivý výklad právních předpisů. Takto se žalobce dostal do paradoxní situace, a i kdyby podal žalobu na určení vlastnického práva k nemovitostem již v roce 2001, pak by s ohledem na délku soudních řízení o ní mohlo být rozhodnuto až po 31. 12. 2005, což by mu již neumožnilo bránit se proti vydanému rozhodnutí. Navíc žalovaný nepodal vysvětlení, proč považuje původní výklad právních předpisů za překonaný.
24. Žalobce dále citoval nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 629/06, v němž se soud vymezuje k situaci, kdy dojde k změně výkladu právních předpisů správním orgánem. Rovněž poukazoval na skutečnost, že úprava obnovy řízení v DŘ a ZSDP je téměř shodná, ale zásadním rozdílem je, že DŘ umožňuje stavění lhůt pro stanovení daně po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a otázka je nezbytná pro stanovení daně. Vzhledem k tomu, že ZSDP toto neumožňoval, vykládal se zákon tak, že objektivní lhůta neběží v případech neplatného právního jednání. Žalovaný měl v daném případě s ohledem na skutkový stav aplikovat výklad, který byl pro daňový subjekt příznivější, aby na něm nebylo páčeno dvojí bezpráví.
25. S ohledem na legitimní očekávání žalobce měla být věc posouzena tak, že od účinnosti DŘ započala běžet subjektivní lhůta k podání návrhu, avšak současně došlo k jejímu stavění, protože byly splněny podmínky § 148 odst. 4 písm. b) DŘ. V dané situaci mělo být aplikováno rovněž ustanovení § 264 odst. 4 DŘ, protože zfalšování podpisu jednatele bylo takovou právní skutečností, jež měla vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Toto protiprávní jednání mělo za důsledek vyloučení běhu objektivní lhůty pro podání návrhu. Nastalé skutečnosti měly být správcem daně vzaty v úvahu při posuzování žalobcova návrhu ze dne 18. 12. 2012 dle právních předpisů a jejich ustáleného výkladu v době, v níž došlo k uvedenému protiprávnímu jednání.
26. Další skutečností, ovlivňující běh lhůty, bylo řízení o žalobě na určení vlastnického práva, které mělo za následek stavění běhu subjektivní lhůty. Žalobce následně důkladně rozebíral odlišnosti a důsledky úpravy dané problematiky v ZSDP a DŘ, přičemž poukazoval na lepší postavení daňového subjektu v řízení dle DŘ.
27. Žalobce shrnul, že napadené rozhodnutí považuje za nezákonné, ústavně nekonformní, porušující zásadu legitimního očekávání a znemožňující nápravu zjevné nespravedlnosti. Postup žalovaného i v návaznosti na posouzení žalobcova dřívějšího návrhu na povolení

obnovy řízení bylo *denegatio iustitiae*. S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného i správce daně zrušil.

III. Vyjádření žalovaného

28. Žalovaný předložil soudu své vyjádření k žalobě dne 27. 2. 2014. V úvodu stručně shrnul skutkový stav a argumenty prezentované žalobcem, poté se vyjádřil k samotným žalobním námitkám.
29. V případě běhu objektivní lhůty pro podání návrhu na povolení obnovy řízení žalovaný setrval na svém názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí. Chybné byly úvahy žalobce, že správce daně nesprávně vyložil § 21 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani, protože v okamžiku vydání platebního výměru ze dne 2. 10. 2002 nevěděl Finanční úřad Brno-venkov nic o možnosti absolutní neplatnosti kupní smlouvy, tudíž k tomu nemohl přihlídnout. Vycházel ze zápisu převodu vlastnického práva k nemovitostem a z žalobcem podaného DAP. Postupoval tedy v souladu s právními předpisy, a to včetně ustanovení § 28 odst. 1 ZSDP.
30. Žalovaný poukázal na odlišnosti nynějšího případu a případu řešeného Krajským soudem v Brně v rozsudku ze dne 13. 4. 2005, sp. zn. 30 Ca 103/2003, citovaného žalobcem. Daňový subjekt námitku absolutní neplatnosti smlouvy vznesl již v průběhu daňového řízení, proto soud dovodil, že je správce daně povinen přihlížet k této skutečnosti *ex offio*. Avšak žalobce v nynější kauze žádné pochybnosti nevyjádřil před vydáním platebního výměru, a tak nebylo možné po Finančním úřadu Brno-venkov požadovat, aby zkoumal platnost kupní smlouvy, pokud něco takového daňový subjekt nenamítal. Poprvé žalobce tuto skutečnost namítal v době podání prvního návrhu na povolení obnovy řízení, který však není předmětem tohoto soudního přezkumu.
31. Platební výměr je pravomocným rozhodnutím, i když byl vydán na základě převodu nemovitostí dle kupní smlouvy následně prohlášené za absolutně neplatnou, jak uvedl ve svém rozsudku Nejvyšší správní soud dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Afs 85/2012-54. Proti takovému zdanění je třeba se bránit pomocí dodatečného daňového přiznání či mimořádnými opravnými prostředky. Nejvyšší správní soud dále zdůraznil, že takový platební výměr není možno považovat za nicotné rozhodnutí, s nímž by se *ex offio* zacházelo jako s neexistujícím rozhodnutím. Naopak jde o pravomocné rozhodnutí, nenapadené v zákonem předvídaných lhůtách. Vydáním pravomocného rozhodnutí započala běžet lhůta pro vyměření, stanovení daně a též objektivní lhůta pro podání návrhu.
32. Dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani nebylo možné vyměřit ani doměřit daň po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat DAP. Lhůta ovšem započala běžet znovu v případě, kdy byl učiněn úkon směřující k vyměření daně dle § 22 odst. 2 cit. zákona. Vzhledem k tomu, že v žalobcově případě povinnost podat DAP vznikla v roce 2000 a dne 3. 7. 2002 byla žalobci doručena výzva k podání DAP, lhůta pro vyměření daně počala běžet znovu a uplynula dne 31. 12. 2005. S ní uplynula také lhůta, v níž správce daně mohl nařídít či povolit obnovu řízení. Na běh těchto lhůt nemá vliv ani výše uvedené rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 18. 9. 2012, určující absolutní neplatnost kupní smlouvy. Obnova řízení tedy nebyla možná z důvodu nesplnění podmínky stanovené v § 119 odst. 4 DŘ.

33. Žalovaný byl názoru, že v daném případě bylo postupováno v souladu se soudně-správní judikaturou a v rámci tohoto postupu nedošlo ke svévoli. Rovněž možnost přerušení lhůty pro vyměření daně je ústavně konformní a legitimní. Správci daně není možno dávat k tíži opomenutí či úmyslná zamlčení informací, potřebných pro správu daní. Za jiných okolností není dána možnost běh lhůty přerušit.
34. Žalobce nesplnil ani podmínku podání návrhu ve lhůtě šesti měsíců, přičemž pro počátek této lhůty je klíčový okamžik, kdy se daňový subjekt dozvěděl o důvodech obnovy řízení (nikoliv to, zda byly důvody potvrzeny soudem či jiným orgánem). Žalobce počítá subjektivní lhůtu od právní moci rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 18. 9. 2012. Žalovaný se ovšem domníval, že žalobce o neplatnosti kupní smlouvy musel vědět mnohem dříve.
35. Žalobce byl vyzván žalovaným v roce 2002 k podání DAP k dani z převodu nemovitostí, které bylo Finančnímu úřadu Brno-venkov doručeno dne 5. 8. 2002. Žalobce, jako řádný hospodář, musel v době podání DAP zkontrolovat stav svých nemovitostí, speciálně v případě nemovitostí této vyšší hodnoty, a tedy i kupní smlouvy.
36. Po vydání platebního výměru, který byl žalobci doručen dne 19. 10. 2002, měl žalobce možnost podat ve třicetidenní lhůtě odvolání, avšak tohoto prostředku obrany nevyužil. Namísto toho dne 21. 11. 2002 byla Finančnímu úřadu Brno-venkov doručena „žádost o posečkání daně“, jež byla datována poslední den lhůty pro podání odvolání. V žádosti žalobce mimo jiné uvedl, že se o uzavření kupní smlouvy, na jejímž základě byla vyměřena daň, dozvěděl jednatel žalobce až následně, a že je zvažováno podání žaloby na neplatnost této smlouvy. Žalobce tedy o neplatnosti smlouvy musel vědět ještě ve lhůtě pro podání odvolání, a přesto jej nepodal.
37. Žalovaný analýzou ustanovení § 117 odst. 1 písm. a) DŘ dospěl k závěru, že žalobce nesplňuje dvě ze tří podmínek, které toto ustanovení vyžaduje k povolení obnovy řízení. Ve věci nevyšly najevo nové skutečnosti, které nemohl žalobce bez zavinění uplatnit dříve v řízení, protože žalobce mohl své poznatky o neplatnosti smlouvy vyjádřit v odvolání proti platebnímu výměru. Za novou skutečnost nebylo možno považovat znalecký posudek o zfalšování podpisu, protože jde o důkaz o skutečnosti, která byla známá již ve vyměřovacím řízení. Novou skutečností tak ani nebyly rozsudky obecních soudů, určující vlastnictví nemovitostí, jež byly předmětem kupní smlouvy, protože dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2006, č. j. 2 Afs 149/2005-54, tyto skutečnosti musí existovat již v době rozhodování správního orgánu.
38. Žalovaný závěrem uvedl, že návrh žalobce nelze podřadit ani pod § 117 odst. 1 písm. b) DŘ, protože platební výměr ze dne 2. 10. 2002 nebyl vydán na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivý znalecký posudek, ale na základě daňového přiznání, jenž podal sám žalobce. Kupní smlouva nemůže být považována za doklad, na jehož základě byl platební výměr vydán.

39. Žalovaný tedy shrnul, že nedošlo k porušení žalobcova práva na spravedlivý proces a práva vlastnit majetek. Napadené rozhodnutí netrpí nezákonností a ani správní řízení netrpí žádnými vadami, proto soudu navrhl, aby žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

40. V replice ze dne 6. 4. 2014 žalobce vysvětlil, že odvolání proti platebnímu výměru ze dne 2. 10. 2002 nebylo podáno pro větší stresovou zátěž jednatele žalobce v uvedeném období. Dodal, že tato skutečnost nemůže mít na posouzení jeho návrhu na povolení obnovy řízení vliv.
41. Žalobce také zdůraznil, že subjektivní lhůtu je nutno počítat od právní moci rozhodnutí, jímž bylo určeno (na jisto postaveno) vlastnické právo. Jednalo se o nový důkaz ve věci. Do jeho vydání žalobce zakládal svá tvrzení pouze na přesvědčení jednatele o tom, že kupní smlouvu neuzavřel. Vlastnické právo k nemovitostem uplatňovaly u soudu další dvě společnosti, a proto byl rozsudek v dané věci nezbytný i pro rozhodování správce daně o návrhu.
42. Žalobce dodal, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2006, č. j. 1 Afs 36/2006-86, lze vnímat soudní rozhodnutí jako nový důkaz, proto má za to, že splňuje podmínku povolení obnovy řízení dle § 117 odst. 1 písm. a) DŘ. V dalším žalobce setrval na dosavadních tvrzeních vyjádřených v žalobě.

V. Duplika žalovaného

43. Podáním ze dne 24. 4. 2014 žalovaný reagoval na repliku žalobce. Vyjádřil v něm nesouhlas s tvrzeními žalobce, hlavně ve věci nedůležitosti chybějícího odvolání proti platebnímu výměru a splnění podmínek pro povolení obnovy řízení. V případě, že by žalobce v rámci vyměřovacího řízení uplatnil námitku neplatnosti smlouvy, mohl správce daně využít ust. § 28 ZSDP a učinit si o této skutečnosti, jako o předběžné otázce, úsudek sám anebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení.
44. V podání odkazoval žalovaný na podporu svých tvrzení na judikaturu správních soudů, kterou aplikoval i na současný případ. Konkrétně šlo o rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 13. 4. 2005, sp. zn. 30 Ca 103/2003, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. 5 Afs 82/2005, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. 1 Afs 36/2006.

VI. První posouzení věci krajským soudem

45. V prvním rozsudku ze dne 31. 3. 2016, č. j. 29 Af 87/2013-69, krajský soud předem v této věci upozornil na to, že předmětem soudního přezkumu bylo správní řízení zahájené návrhem žalobce na povolení obnovy řízení dne 18. 12. 2012. Nebylo proto možné, aby soud posuzoval teoretická pochybení správních orgánů v dřívějších řízeních, přestože se k některým skutečnostem také dále vyjádřil.

46. Při zkoumání splnění zákonných požadavků pro povolení obnovy řízení, byla v dané věci klíčová otázka, zda byl návrh ze dne 18. 12. 2012 podán včas, s ohledem na běh objektivní a subjektivní lhůty pro podání takového návrhu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vydal dne 24. 11. 2015 usnesení, č. j. 6 Afs 161/2014-84, ve kterém se vyjadřoval právě k běhu objektivní lhůty ve věci daně z převodu nemovitostí, k němuž z právního hlediska nikdy nedošlo z důvodu absolutní neplatnosti smlouvy.
47. V bodě 41 citovaného usnesení Nejvyšší správní soud uvedl: „Nedojde-li k tomuto převodu, daňová povinnost nevznikne. Byla-li vyměřena z takového absolutně neplatné smlouvy daň, jde o nezákonné rozhodnutí správce daně. Tato nezákonnost nicméně musí být odstraněna ve lhůtě zákonem předvídané.“ Uplynou-li tyto lhůty, nelze již nezákonnost napravit, přičemž rozhodnutí, vydané podle smlouvy, která je následně prohlášena za absolutně neplatnou, se nestává nicotným, ale toliko nezákonným.
48. Podle § 54 odst. 3 ZSDP musela být žádost o obnovu řízení podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení (subjektivní lhůta), avšak nejpozději před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit (objektivní lhůta). Dle § 118 odst. 2 DŘ lze návrh na povolení obnovy řízení podat do 6 měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení. Dle § 119 odst. 4 lze povolit obnovu na základě takového návrhu, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Jedná se tedy o úpravu v zásadě shodnou.
49. V daném případě lhůtu k vyměření nebo doměření (stanovení) daně z převodu nemovitostí upravoval § 22 zákona o trojdani, ve znění do 31. 12. 2010. Dle tohoto zákona nebylo možno daň vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Pouze pokud byl před uplynutím této lhůty učiněn úkon, směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běžela tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však šlo nejpozději do deseti let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.
50. Podle § 22 odst. 1 zákona o trojdani se lhůta daň vyměřit či doměřit odvíjela od povinnosti podat daňové přiznání. Tuto povinnost upravoval v daném případě § 21 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani, ve znění do 16. 4. 2002. Poplatník byl povinen podat přiznání k dani z převodu nemovitostí do 30 dnů ode dne, v němž byla smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí doručena poplatníkovi daně. Započetí běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně se tedy neodvíjelo od okamžiku uzavření platné kupní smlouvy, ale od zápisu vkladu práva do katastru nemovitostí, resp. od doby, kdy se o něm žalobce dozvěděl. Nesprávný byl tedy názor žalobce, že objektivní lhůta k podání návrhu nikdy nezapočala běžet.
51. Ze správního spisu soud ověřil, že lhůta pro podání daňového přiznání v této věci uplynula dne 9. 10. 2000 (uplynutí lhůty 30 dnů od doručení rozhodnutí katastrálního úřadu žalobci o tom, že byl povolen vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí; v této lhůtě měl žalobce podat DAP), proto lhůta pro vyměření daně měla uplynout dnem 31. 12. 2003. Vzhledem k tomu, že Finanční úřad Brno-venkov dne 24. 6. 2002 vyzval žalobce k podání daňového přiznání (žalobce zpraven dne 3. 7. 2002), přičemž se jednalo o úkon k vyměření

daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, počala běžet v souladu s § 22 odst. 2 zákona o trojdani tříletá lhůta znovu od konce roku 2002. Jelikož ve věci nebyl učiněn jiný úkon, směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, uplynula lhůta k vyměření či doměření této daně dnem 31. 12. 2005. Domáhat se tak obnovy řízení ve vztahu k této dani bylo možné nejpozději v uvedené lhůtě (do 31. 12. 2005), a to již bez ohledu na počátek běhu lhůty subjektivní. Objektivní lhůta je lhůtou maximální (prekluzivní) pro vyměření nebo doměření daně a pro povolení obnovy řízení.

52. Podle § 264 odst. 4 DŘ běh a délka lhůty pro vyměření daně, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty, a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.
53. Z výše uvedené dikce nové právní úpravy daňového řízení vyplynulo, že ji ve prospěch žalobce nelze uplatnit (§ 264 odst. 4 DŘ), protože lhůta pro vyměření a doměření předmětné daně skončila ještě před účinností tohoto zákona (DŘ nabyl účinnosti až od 1. 1. 2011). Správce daně a žalovaný proto postupovali v souladu s právními předpisy, pokud obnovu řízení v této věci nepovolili.
54. K námitce neústavnosti takové právní úpravy soud citoval z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 6 Afs 161/2014-84, konkrétně z bodu 46: „*Jako podpůrný argument lze k tomu dále uvést, že v zásadě veškeré majetkové nároky podléhají promlčení či prekluzi, ledaže zákon stanoví výslovně jinak. Institut časově podmíněného uplatnění majetkových pohledávek se sice může zdát často nespravedlivý, jeho finalita by však neměla zastřít základní, a možno říci ústavní hodnotu, totiž, že přináší do společnosti stabilitu a jistotu. „Prekluze nebo promlčení nejsou v tomto pojetí samoúčelné, ale naopak reflektují přirozený běh ekonomického života jako takového“ (rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 15/2009 - 105, bod 19). Z požadavku právní jistoty vyplývá, že po uplynutí zákonem stanovené, a tedy zásadně předvídatelné doby, má přednost zachování statu quo, byť nezákonného, před absolutní materiální spravedlností (takto viz rozsudek ze dne 16. 1. 2009, čj. 7 Afs 4/2008-64).“*
55. K zákonnosti jiného rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 7. 2005, č. j. 1042/05/FŘ 140, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 18. 11. 2004 o zamítnutí prvního návrhu na obnovu řízení, se krajský soud nemohl vyjádřit, neboť toto rozhodnutí nebylo žalobou napadeno, a nebylo tak předmětem soudního řízení. Pokud by touto žalobou napadeno bylo, šlo by o žalobu opožděnou s ohledem na lhůtu uvedenou v § 72 odst. 1 s.ř.s. Správní žalobu proti uvedenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně žalobce v roce 2005 nepodal, proto nemohlo být v rámci posuzované žaloby zkoumáno, zda správní orgány pochybily a mělo být prvnímu návrhu na povolení obnovy řízení vyhověno. V posuzované věci se krajský soud opíral o judikaturu Nejvyššího správního soudu a v otázce posuzování běhu rozhodných lhůt se nemohl odklonit od výše

prezentovaného názoru rozšířeného senátu NSS v jeho usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 6 Afs 161/2014-84.

56. **Krajský soud** tak shledal žalobcovy námitky nedůvodnými, a jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, **zamítl žalobu** jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

VII. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

57. Rozsudek krajského soudu napadl žalobce kasační stížností u Nejvyššího správního soudu. Vzhledem k přezkoumatelnosti napadeného rozsudku KS v Brně, se NSS dále zabýval zbylými kasačními námitkami žalobce, přičemž dospěl k závěru, že nejsou důvodné. Jelikož nebyly zjištěny ani jiné nedostatky, k nimž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti, **NSS zamítl kasační stížnost rozsudkem ze dne 7. 12. 2017, č. j. 10 Afs 113/2016-37.**
58. Z odůvodnění rozsudku NSS mimo jiné vyplývá: že krajský soud opřel celou svou argumentaci v napadeném rozsudku o usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, čj. 6 Afs 161/2014-84, ve kterém NSS došel k závěru, že *„[n]edošlo-li k převodu vlastnictví nemovitosti, neboť smlouva byla absolutně neplatná, ovšem přesto byla na základě tohoto neplatného převodu pravomocně vyměřena daň z převodu nemovitostí, bylo možno se domáhat obnovy řízení nejpozději ve lhůtě pro vyměření daně podle § 22 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2010, ve spojení s § 54 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků“.*
59. Rozšířený senát NSS vycházel z toho, že splnění povinnosti podat daňové přiznání na daň z převodu nemovitostí podle zákona o trojdani se váže nikoliv na uzavření kupní smlouvy, ale na zápis vkladu práva do katastru nemovitostí. Od tohoto okamžiku se také odvíjí lhůta pro vyměření či doměření daně (§ 22 odst. 1 zákona o trojdani) a tím pádem i lhůta pro podání návrhu na obnovu řízení (§ 54 odst. 3 ZSDP). I absolutně neplatná smlouva proto založila povinnost podat daňové přiznání, byl-li proveden vklad práva do katastru nemovitostí. Byla-li z takové smlouvy vyměřena daň, jde o nezákonné rozhodnutí správce daně, které nicméně musí být odstraněno v zákonné lhůtě. Po marném uplynutí lhůty k podání mimořádných opravných prostředků podle ZSDP již není nezákonný platební výměr odstranitelný. Nelze souhlasit s takovým výkladem, který by bez jakékoliv lhůty dovolil napadat mimořádnými opravnými prostředky rozhodnutí orgánů veřejné moci (srov. citované usnesení rozšířeného senátu body 40 až 42).
60. Jelikož žalobce především uváděl, že byl finančním ředitelstvím informován (mylně) o tom, že mu objektivní lhůta neběží, zůstala jádrem kasační stížnosti otázka, zda na běh objektivní prekluzivní lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení mohl mít vliv nesprávný názor finančního ředitelství, vyslovený v odůvodnění zamítavého rozhodnutí o odvolání žalobce v rámci jeho prvního návrhu na obnovu řízení.
61. NSS úvodem zdůraznil, že právní úprava běhu lhůt pro obnovu řízení v ZSDP neobsahuje žádné ustanovení umožňující její prolomení. Legislatřve zde nezvolil stejný postup jako

např. v úpravě nesprávného poučení o možnosti podat opravný prostředek nebo o lhůtě pro jeho podání (srov. např. § 204 odst. 2 o. s. ř., nebo § 83 odst. 2 s. ř.). V právní úpravě běhu lhůt pro obnovu řízení v daňovém právu proto nelze nalézt žádný prostor pro rozvolnění přísně nastavených podmínek pouze na základě důvodů nedodržení lhůty (rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2016, čj. 2 Afs 15/2016-21, a usnesení ÚS ze dne 10. 5. 2016, sp. zn. III. ÚS 1312/16)

62. Žalobce ve své kasační stížnosti odkázal na vyjádření žalovaného, dle kterého předchozí výklad finančního ředitelství byl v souladu s tehdejšími ustálenými výklady běhu objektivních prekluzivních lhůt. Žalobce proto namítal, že mu nelze k tíži přičítat změnu této ustálené výkladové praxe. NSS souhlasil se žalobcem v tom, že pokud by správní orgán neodůvodněně změnil zavedenou dlouhodobou správní praxi, hraničilo by takové jednání v určitých případech s protiústavností. Jak uvedl Ústavní soud v kauze francouzských zaměstnanců a jejich účasti na sociálním pojištění: *„Přehodnocení interpretace právních předpisů ze strany správních orgánů nebo soudů za situace, kdy nedojde k jejich změně, není vyloučeno, představuje však závažný zásah do právní jistoty, který je nutno posuzovat z hlediska individuální situace a může nastat jen ze závažných a principiálních důvodů směřujících k dosažení určité právem chráněné hodnoty. Nedodržení těchto předpokladů představuje projev svévole a je v rozporu s čl. 36 odst. 1 Listiny a s čl. 1 odst. 1 Ústavy“* (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 629/06 a sp. zn. I. ÚS 605/06, ze dne 19. 3. 2009, sp. zn. III. ÚS 2822/07, a ze dne 18. 11. 2010 sp. zn. IV. ÚS 3207/07). Tato situace ovšem v případě žalobce nenastala.
63. Správní praxí zakládající legitimní očekávání se rozumí *„ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi“* (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS). Účastník řízení se před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech tehdy, byl-li tento postup správního orgánu v souladu se zákonem, tedy nikoliv *contra legem* (srov. např. rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2009, čj. 7 As 43/2009-52). Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí (§ 2 odst. 4 s. ř.) v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila (srov. již citované usnesení rozšířeného senátu NSS publ. pod č. 1915/2009 Sb. NSS, a rozsudky NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-55, a ze dne 23. 8. 2007, čj. 7 Afs 45/2007-251, č. 1383/2007 Sb. NSS).
64. Ustálená správní praxe, resp. legitimní očekávání osob může mít ve výjimečných případech za následek i prolomení časového okamžiku nebo lhůty, na kterou je vázán vznik, zánik nebo změna práv a povinností těchto osob (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2014, čj. 9 Afs 66/2013-35, podle kterého mohli věřitelé řídící se Metodickou informací GFŘ obsahující nesprávný, nikoliv však zjevně nezákonný, výklad zákona, postupovat podle této informace, až do doby, kdy byla GFŘ změněna, a snížit si DPH za dlužníkem v úpadku i u pohledávek, u kterých to výklad zákona přijatý NSS již následně neumožňoval). Pro takové významné prolomení zásady vázanosti veřejné moci zákonem ve prospěch ochrany legitimního očekávání je ovšem nezbytné, aby ustálená správní praxe splňovala definiční

podmínky formulované judikaturou uvedenou výše. Těmito podmínkami jsou dlouhodobost, ustálenost, jednotnost a zákonnost správní praxe v situacích, kde zákon dává správním orgánům možnost různých postupů nebo různého výkladu zákona. Ne každé jednání a názor správního orgánu je automaticky ustálenou správní praxí zakládající legitimní očekávání.

65. Žalobce ani žalovaný podle NSS neuvedly během celého řízení žádné důkazy nebo podrobnější tvrzení o skutečnosti, že výklad běhu objektivní lhůty v případě absolutně neplatné kupní smlouvy obsažený v rozhodnutí finančního ředitelství byl v minulosti ustáleným výkladem předmětných ustanovení. Nic takového neplyne ani z obsahu správního spisu a neexistuje ani žádná metodika nebo pokyn finanční správy, o který by takový závěr šlo opřít. Konečně ani v judikatuře NSS nelze nalézt rozporná rozhodnutí, která by poukazovala na možnost odlišného dřívějšího výkladu zákona v této otázce. Rozšířený senát se v usnesení aplikovaném krajským soudem zabýval otázkou běhu lhůt v případě absolutně neplatné smlouvy nikoliv z důvodu rozporné judikatury, ale proto, že se šestý senát NSS chtěl odchýlit od rozsudků NSS ze dne 12. 9. 2013, čj. 7 Afs 78/2013-27, a ze dne 9. 1. 2013, čj. 1 Afs 85/2012-54 (srov. body 27 až 30 již citovaného usnesení rozšířeného senátu NSS). Rozšířený senát ovšem názor šestého senátu nepřijal a zaujal stanovisko již dříve formulované v rozsudcích sedmého a prvního senátu. Ustálenost praxe pak rozhodně nemůže založit ani pouhé tvrzení žalovaného, že o praxi ustálenou jde, příp. dříve šlo.
66. V případě názoru vysloveného finančním ředitelstvím se tedy nejednalo o ustálený výklad právních předpisů (ustálenou správní praxi), ale o nesprávný právní názor vyjádřený v individuální věci. Jak plyne z judikatury NSS i ze samotného textu zákona o trojdani, je povinnost uhradit daň z převodu nemovitostí vázána nikoliv na datum uzavření převodní smlouvy, ale na zápis vkladu práva do katastru nemovitostí [§ 21 odst. 2 písm. a) zákona o trojdani]. Je zřejmé, že finanční ředitelství pochybilo a sdělilo žalobci nesprávnou informaci. Tento nesprávný a ojedinělý právní názor však nebyl způsobilý založit legitimní očekávání dle výše uvedených kritérií. Nemohl mít ani vliv na běh objektivní lhůty. Objektivní lhůta pro podání návrhu na obnovu řízení uběhla 31. 12. 2005 a návrh žalobce byl proto opožděný.
67. K výše uvedenému NSS ještě na okraj podotl, že postup žalobce, který po rozhodnutí finanční správy vyčkával na rozhodnutí civilních soudů, nebyl jediným možným. Žalobce primárně mohl celou věc řešit dříve, neboť přinejmenším z textu jeho žádosti o posečkání s úhradou daně bylo zřejmé, že již v té době měl o platnosti kupní smlouvy pochybnosti. Žalobce mohl dále např. správní žalobou napadnout rozhodnutí finančního ředitelství o jeho odvolání a domáhat se, aby správce daně sám posoudil otázku neplatnosti kupní smlouvy v intencích § 28 odst. 1 ZSDP (srov. např. rozsudky NSS ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004-50, a ze dne 16. 1. 2009, č. j. 7 Afs 4/2008-64). Případně mohl po zjištění dalších poznatků o neplatnosti kupní smlouvy podat dodatečné daňové přiznání. Žalobce se však s rozhodnutím finančního ředitelství smířil a následně čekal další tři roky (tedy do doby, kdy již prekluzivní lhůta pro podání návrhu na obnovu řízení dávno uběhla), než podal žalobu na určení vlastnictví.

68. Finanční ředitelství se bezesporu dopustilo pochybení. Jeho důsledky však nelze řešit akceptací nezákonného výkladu právních předpisů a prolomením prekluzivní lhůty, ale prostřednictvím postupů, které zákonodárce za tímto účelem vytvořil. Případné nepříznivé důsledky postupu správce daně je proto možné řešit pouze postupem podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Za nesprávný úřední postup lze při splnění zákonných podmínek považovat právě i poskytnutí nesprávné informace ze strany správního orgánu (srov. např. rozsudky NS ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. 25 Cdo 5521/2007, ze dne 17. 1. 2013, sp. zn. 30 Cdo 2174/2012, a ze dne 21. 8. 2013, sp. zn. 30 Cdo 737/2013).
69. Námitky uplatněné v kasační stížnosti neshledal NSS důvodnými, pročež kasační stížnost zamítl.

VIII. Posouzení věci Ústavním soudem

70. Žalobce podal ve věci ústavní stížnost, jejíž důvodnosti přisvědčil Ústavní soud v **nálezu ze dne 2. 4. 2019, sp. zn. II. ÚS 216/18.**
71. Ústavní soud **nálezem vyslovil, že rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2017, č. j. 10 Afs 113/2016-37, a rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2016, č. j. 29 Af 87/2013-69, bylo porušeno právo žalobce na spravedlivý proces zaručené článkem 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, právo vlastnit majetek zaručené čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, jakož i princip důvěry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci zaručený čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky. Obě tato soudní rozhodnutí proto Ústavní soud zrušil.**
72. Úkolem Ústavního soudu v řízení o ústavní stížnosti je jen ochrana ústavnosti a nikoliv zákonnosti.
73. Z odůvodnění nálezu Ústavního soudu mimo jiné vyplývá, že: Ústavní soud ve své konstantní judikatuře již mnohokrát konstatoval, že netoleruje orgánům veřejné moci a především obecným soudům formalistický přístup k aplikaci práva, který používá sofistikované odůvodňování k prosazení zřejmé nespravedlnosti [srov. např. nález sp. zn. Pl. ÚS 21/96 ze dne 4. 2. 1997 (N 13/7 SbNU 87; 63/1997 Sb.)]. Zejména nelze tolerovat, aby sám stát profitoval z nedokonalosti právní úpravy či pochybení orgánů veřejné moci v neprospěch jednotlivce [srov. nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2062/14 ze dne 25. 10. 2016 (N 198/83 SbNU 185)].
74. Ke znakům materiálního právního státu neoddělitelně patří též princip ochrany důvěry občanů v právo [nález sp. zn. IV. ÚS 215/94 ze dne 8. 6. 1995 (N 30/3 SbNU 227)]. Jednotlivec má právo na dobrou víru v akty veřejné moci, jimž svědčí presumpce správnosti [nálezy sp. zn. I. ÚS 2254/07 ze dne 8. 4. 2008 (N 68/49 SbNU 37) či sp. zn. IV. ÚS 150/01 ze dne 9. 10. 2003 (N 117/31 SbNU 57)].

75. Vymezení lhůt a podmínek jejich běhu je zásadní pro zachování právní jistoty a snížení entropie a nejistoty v právních vztazích [nález sp. zn. Pl. ÚS 33/97 ze dne 17. 12. 1997 (N 163/9 SbNU 399; 30/1998 Sb.)], musí však vyváženým způsobem respektovat všechna dotčená práva a chráněné zájmy. Z uvedených důvodů proto Ústavní soud výjimečně přistupuje k prolomení zákonem stanovených lhůt v případě, kdy by jejich aplikace vedla k popření účinné možnosti jednotlivce domáhat se ochrany svých ústavně zaručených práv [srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 15/09 ze dne 8. 7. 2010 (N 139/58 SbNU 141; 244/2010 Sb.)]. V případě chybného poučení jednotlivce ze strany orgánu veřejné moci musí veřejná moc sama toto pochybení napravit a dovodit mimořádnou přípustnost návrhu i po překročení zákonné lhůty. Důsledky tohoto pochybení nelze spravedlivě přičíst k tíži jednotlivce, který jednal jako bdělý účastník řízení [srov. např. nálezy sp. zn. II. ÚS 618/01 ze dne 20. 2. 2002 (N 20/25 SbNU 153) a sp. zn. IV. ÚS 2163/11 ze dne 30. 5. 2013 (N 97/69 SbNU 641)]. Rovněž Evropský soud pro lidská práva zdůrazňuje, že uplatňování pravidel upravujících lhůty pro podání procesních prostředků ochrany nesmí návrhovatel bránit v použití dostupného prostředku nápravy. Jednání orgánů veřejné moci nesmí u jednotlivce vyvolávat zmatek ohledně začátku běhu lhůty pro podání procesního prostředku ochrany (rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 24. 2. 2004, Vodárenská akciová společnost, a.s. proti ČR, č. 73577/01).
76. V oblasti daňového práva pak výše uvedené platí o to více, že se jedná o oblast přímo zasahující do jádra svobody každého jednotlivce, tj. do jeho majetkové sféry. Interpretace a aplikace daňového práva musí šetřit podstatu a smysl vlastnického práva: "Při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji" [srov. nález sp. zn. IV. ÚS 650/05 ze dne 16. 8. 2007 (N 130/46 SbNU 217), nález sp. zn. I. ÚS 621/02 ze dne 19. 8. 2004 (N 115/34 SbNU 209) či nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008 (N 211/51 SbNU 639)].
77. Výše uvedené principy bylo nutné aplikovat i na žalobcův případ, zejména pak na otázku běhu objektivní lhůty k podání návrhu na obnovu daňového řízení.
78. V rovině podústavního práva je obnova daňového řízení podle § 54 zákona o správě daní a poplatků (resp. § 117 až 119 daňového řádu; zákonná úprava je v zásadě totožná) považována za mimořádný opravný prostředek, jehož účelem je odstranit nedostatky ve skutkovém zjištění správce daně. Žádost o povolení obnovy řízení musí být podána v rámci zákonem stanovených lhůt. Konec objektivní lhůty k podání žádosti je spojen s uplynutím tříleté prekluzivní lhůty k vyměření nebo doměření daně (§ 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 22 odst. 1 zákona o trojdani). Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Bez ohledu na počet úkonů směřujících k vyměření daně je nejzazším termínem pro vyměření daně lhůta deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 22 odst. 2 zákona o trojdani). Desetiletá lhůta je vždy konečným limitem pro možnost změny daňové povinnosti (ať už ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu) a není ji možné přerušit

jakýmkoliv úkonem správce daně (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č.j. 7 Afs 20/2007-73, publ. pod č. 2055/2010 Sb. NSS).

79. Otázkou započetí běhu objektivní lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení v případě daně z převodu nemovitostí se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v již citovaném usnesení č. j. 6 Afs 161/2014-84 a dovodil, že běh prekluzivní lhůty se odvíjí od zápisu vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, a to i v případě absolutní neplatnosti smlouvy vztahující se k převodu nemovitosti. Navázal tak na svou předchozí judikaturu, podle které "[p]ro uplatnění nároku vzniklého z titulu vrácení plnění z absolutně neplatného právního úkonu platí tříletá prekluzivní lhůta, bez ohledu na to, že tato lhůta není v souladu s možností žalovat bez časového omezení určení platnosti právního úkonu. Účelem zavedení prekluzivních lhůt je nastolit stav, kdy po uplynutí těchto lhůt zanikají jak povinnosti, tak i práva daňových subjektů. Je tomu tak proto, aby po uplynutí zákonem stanovené lhůty nebyla narušena právní jistota účastníků daňového řízení, že pravomocně stanovená výše daňové povinnosti již nemůže být změněna" (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2009 č. j. 7 Afs 4/2008-64).
80. S Nejvyšším správním soudem bylo třeba podle ÚS souhlasit v tom, že stanovení lhůt v právním řádu a jejich dodržování je zásadní pro právní jistotu a stabilitu společenských vztahů. Ve většině případů proto ve vztahu k běhu času a s ním spojeným důsledkům převládá zájem na zachování jistoty v právních vztazích; tento obecný závěr nesmí nicméně v individuálním případě vést k porušení zásady ochrany důvěry jednotlivce v právo v míře vedoucí k porušení ústavního pořádku. V posuzované věci dospěl Ústavní soud z dále uvedených důvodů k závěru, že postup daňových orgánů aprobebovaný obecnými soudy porušil princip důvěry žalobce v právo v míře, kterou nelze s ohledem na její základní práva garantovaná zejména čl. 11 a čl. 36 odst. 1 Listiny tolerovat.
81. Podle ÚS bylo třeba předně upozornit na z ústavněprávního hlediska významný rozdíl mezi lhůtou pro vyměření daně a lhůtou pro podání návrhu na obnovu daňového řízení, a to ačkoli je zákonodárce v procesním daňovém právu ztotožňuje. Stanovení prekluzivní lhůty k vyměření daně slouží primárně k ochraně daňového subjektu a jeho právní jistoty: "Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které, zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými problémy." [srov. nálezy sp. zn. II. ÚS 493/05 ze dne 11. 1. 2007 (N 5/44 SbNU 53) či sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008 (N 211/51 SbNU 639)]. Lhůta pro vyměření daně tak klade meze zásahu do vlastnického práva jednotlivce ze strany veřejné moci. Naopak lhůta pro podání návrhu na obnovu řízení se vztahuje k podání opravného prostředku, a představuje tak ve svém důsledku omezení práva na ochranu u soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu (čl. 36 odst. 1 Listiny).
82. Ze správního spisu zjistil Ústavní soud následující. Předmětná kupní smlouva týkající se převodu nemovitostí v řádu několika desítek milionů korun byla uzavřena bez vědomí žalobce a následně byla shledána civilním soudem absolutně neplatnou z důvodu padělání podpisu jeho jednatele. Daňová povinnost tedy žalobci nikdy nevznikla, přesto mu však byla vyměřena daň ve výši 1 797 510 Kč. Žalobce se vyměřené dani bránil žádostí o

posečkání daně, ve které namítal, že v souvislosti s uzavřením smlouvy došlo k trestnému jednání nabyvatele nemovitosti (viz žádost o posečkání daně ze dne 18. 11. 2002 na č. l. 20 správního spisu). Tato, jakož i následující žádosti byly správcem daně zamítnuty a daň byla na žalobci postupně exekučně vymožena. V roce 2004 podal žalobce návrh na obnovu řízení podložený podanou civilní žalobou na určení vlastnického práva a znaleckým posudkem prokazujícím padělání podpisu na vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí a pravděpodobně též i na kupní smlouvě (byť s ohledem na okolnosti uzavření kupní smlouvy neměl žalobce k dispozici její originál). Správce daně však jeho návrh zamítl s tím, že ke splnění podmínek pro obnovu řízení je třeba pravomocného rozsudku civilního soudu. Finanční ředitelství v Brně tento závěr aprobovalo a žalobce poučilo, že v jeho případě objektivní lhůta neběží a návrh na obnovu řízení je třeba podat v subjektivní lhůtě šesti měsíců od právní moci rozhodnutí civilního soudu. Poté, co žalobce v roce 2012 civilní rozsudek obdržel a návrh na obnovu řízení podal podruhé, bylo mu ze strany orgánů finanční správy navzdory předchozímu výslovnému poučení sděleno, že návrh na obnovu řízení podal opožděně, a řízení bylo zastaveno.

83. Žalobce tak státu zaplatil na dani částku 1 797 510 Kč, i když jeho daňová povinnost nikdy nevznikla. Do této situace se žalobce dostal souhrou nedokonalé právní úpravy v tehdy platném zákoně o správě daní a poplatků a několika pochybení daňových orgánů při prvním podání návrhu na obnovu řízení v roce 2004. Daňové orgány se nejprve odmítly zabývat námitkami stran absolutní neplatnosti kupní smlouvy s odůvodněním, že jsou vázány rozhodnutím katastrálního úřadu ve vkladovém řízení. Tento názor je nesprávný, neboť katastrální úřad není povolán posuzovat platnost smluv, o jejichž vkladu rozhoduje, pouze formálně ověřuje splnění podmínek pro zápis do vkladu uvedených v § 5 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, resp. v § 17 zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů. Rozhodnutí katastrálního úřadu tak není pro daňové orgány rozhodnutím o předběžné otázce, jímž by byly vázány (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2006, č. j. 1 Afs 101/2005-70). Následně žalobce nesprávně poučily.

84. Nutno připustit, že daňové orgány byly v době podání prvního návrhu na obnovu řízení ve složité situaci vzhledem k tomu, že žalobce současně s podáním návrhu na obnovu řízení zahájil i civilní řízení o určení vlastnického práva k nemovitosti. Nejvyšší správní soud daňové orgány na jednu stranu zavazuje zabývat se a vypořádat se s námitkou absolutní neplatnosti smlouvy, a to i bez návrhu (rozsudek ze dne 3. 2. 2005 č. j. 2 Afs 94/2004-50, publ. pod č. 979/2006 Sb. NSS, či již citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 6 Afs 161/2014-84), na druhou stranu však konstantně judikuje, že správce daně není a priori příslušný k posuzování platnosti či neplatnosti smluv uzavřených mezi subjekty na poli práva soukromého, neboť v opačném případě by docházelo k nežádoucí dvojkolejnosti rozhodování mezi daňovými orgány a civilními soudy (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2010 č. j. 5 Afs 64/2009-104, či ze dne 14. 10. 2015 č. j. 1 Afs 70/2015-45). V době podání prvního návrhu na obnovu řízení daňové orgány sice neměly pravomocný rozsudek o určení vlastnického práva, kterým by byly vázány, rozhodnutí civilních soudů se však očekávalo a v případě vlastního posouzení daňovými orgány hrozilo nebezpečí dvojkolejnosti rozhodování. Podle tehdejší právní úpravy nebylo možné řízení ani přerušit ani stavět lhůty k vydání rozhodnutí [zákon o správě daní a poplatků neobsahoval ustanovení obdobné § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu o stavění lhůt po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné

stanovení daně], zamítnutí návrhu doplněné úvahou o absenci běhu objektivní lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení bylo za těchto podmínek pochopitelné.

85. Úvaha o neexistenci běhu objektivní lhůty byla odůvodněna tím, že povinnost platit daň z převodu nemovitostí nastává jen tehdy, dojde-li ke skutečnému převodu vlastnického práva k nemovitosti. V případě absolutní neplatnosti smlouvy proto nelze určit počátek objektivní prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně ani počátek objektivní prekluzivní lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení. Tento právní názor byl následně prohlášen rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu za nesprávný (viz již mnohokrát odkazované usnesení č. j. 6 Afs 161/2014-84), není však a priori nemyslitelný a žalobce jej proto v roce 2004 neměl důvod zpochybňovat. Jak ostatně konstatovalo Odvolací finanční ředitelství, jednalo se o výklad zákona, který byl v dané době ustálený. Žalobci proto nelze vytýkat, že se proti rozhodnutí daňových orgánů nebránil ve správním soudnictví a spolehl se na (nesprávné) poučení ze strany Finančního ředitelství v Brně.
86. Ústavní soud měl proto zato, že žalobce jednal s ohledem na stav právní úpravy v roce 2004 jako bdělý účastník řízení. Obnovy řízení se domáhal, jakmile měl k dispozici znalecký posudek o nepravosti podpisu na vkladu do katastru nemovitostí; po jejím zamítnutí a na základě výslovného poučení ze strany odvolacího daňového orgánu, že objektivní lhůta pro podání návrhu na obnovu řízení neběží, čekal na pravomocné rozhodnutí civilního soudu. Jediné, čímž žalobce vědomě ztížil svou procesní situaci, bylo nepodání opravného prostředku proti vyměření daně v roce 2002 a zpětvzetí žaloby na určení vlastnického práva dne 24. 5. 2006 a její následné podání v roce 2008. Tato jednání žalobce, zřejmě odůvodněná komplexitou vlastnických vztahů k předmětným nemovitostem, však Ústavní soud nepovažuje za natolik zásadní, aby žalobce připravilo o právo na ochranu důvěry v akty veřejné moci.
87. S ohledem na posuzované individuální okolnosti vedla aplikace objektivní lhůty k faktickému upření možnosti domáhat se ochrany vlastnického práva, a tím i k porušení práva na soudní a jinou ochranu zaručeného čl. 36 odst. 1 Listiny. Daňové orgány, jakož i obecné soudy měly proto s ohledem na princip ochrany důvěry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci objektivní lhůtu výjimečně neaplikovat a návrh na obnovu řízení věcně posoudit. Upřednostnění ochrany důvěry jednotlivce v právo nad právní jistotou je v posuzovaném případě umocněno tím, že se jednalo o vertikální vztah v oblasti daňového práva, tedy vztah mezi státem (resp. jeho daňovými orgány) a fyzickou osobou, jehož se neúčastní žádná další osoba, jejíž práva či zájmy by mohly být dotčeny. Výjimečným prolomením objektivní lhůty proto nemůže být zasaženo do právní jistoty třetích osob [srov. obdobně nález sp. zn. III. ÚS 3221/11 ze dne 12. 12. 2013 (N 216/71 SbNU 531)].
88. Ústavní soud dodal, že Nejvyšší správní soud má pravdu v tom, že pouze ustálená, jednotná a dlouhodobá správní praxe, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů, zakládá legitimní očekávání adresátů správní činnosti a tím i obecně závazné pravidlo chování (obdobně se ostatně Ústavní soud vyjádřil v již citovaném nálezu sp. zn. I. ÚS 629/06). V posuzovaném případě se nicméně nejednalo o závaznost předchozí správní praxe, nýbrž o konkrétní poučení v pravomocném správním rozhodnutí adresovaném přímo žalobci.

89. Závěrem Ústavní soud upozornil na nesprávný názor Nejvyššího správního soudu v tom, že nápravy výše popsané zjevné nespravedlnosti způsobené státem na úkor jednotlivce se žalobce měl domáhat postupem podle zákona č. 82/1998 Sb. Nelze souhlasit s opakovaně se vyskytujícím tvrzením Nejvyššího správního soudu, že "v případě, kdy z důvodu nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu dojde k prekluzi práva v neprospěch daňového subjektu, bylo by lze nepříznivé důsledky, které takovým postupem vzniknou, řešit již jen postupem podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, nikoli však účelovým výkladem zákona" (viz např. rozsudky ze dne 28. 8. 2009 č. j. 5 Afs 9/2009-65, ze dne 14. 10. 2015 č. j. 1 Afs 70/2015-45 či ze dne 2. 3. 2016 č. j. 2 Afs 15/2016-21). Je sice pravdou, že účelem zákona č. 82/1998 Sb. je náprava závadného stavu spočívajícího v nezákonném rozhodnutí či nesprávném úředním postupu, a to formou náhrady škody, tato možnost však nastupuje až za situace, kdy nelze nápravu zjednat cestou vyčerpání všech procesních prostředků, které zákon poškozenému k ochraně jeho práva poskytuje [nález sp. zn. I. ÚS 3244/09 ze dne 10. 3. 2011 (N 39/60 SbNU 463)]. Nejvyšší správní soud se proto nemůže zprostit své povinnosti chránit ústavně zaručená práva jednotlivců odkázáním účastníků řízení na postup podle zákona č. 82/1998 Sb.
90. Aniž by Ústavní soud chtěl jakkoli předjímat rozhodnutí civilních soudů či se závazně vyjadřovat k výkladu zákona č. 82/1998 Sb., musí konstatovat, že v posuzovaném případě by se žalobce náhrady škody domáhal velmi obtížně. Náhradě škody za nezákonné rozhodnutí by zřejmě bránila skutečnost, že nebylo zrušeno žádné rozhodnutí, a to ani v případě prvního, ani druhého návrhu na obnovu řízení. Názor Nejvyššího správního soudu, že poučení obsažené v rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně z roku 2005 lze považovat za nesprávný úřední postup, neodpovídá judikatuře Nejvyššího soudu. Za nesprávný úřední postup Nejvyšší soud pokládá pouze delikt ní jednání způsobená orgány veřejné moci, která se přímo nepromítla do obsahu rozhodnutí (srov. např. rozsudek ze dne 26. 4. 2017 sp. zn. 30 Cdo 3114/2015, dostupný na www.nsoud.cz).
91. Rozhodnutí Nejvyššího soudu, na která Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku odkázal, se týkala poskytnutí informace jednotlivci ještě před zahájením správního řízení. V posuzované věci se však jednalo o právní názor obsažený v odůvodnění pravomocného rozhodnutí správního orgánu.
92. Nad rámec nutného posouzení Ústavní soud konstatoval, že v posuzované věci se střetly dvě významné právní hodnoty. Přístup Nejvyššího správního soudu kladl výrazný důraz na hodnotu právní jistoty. Jak ostatně sám rozšířený senát uvedl v usnesení č. j. 6 Afs 161/2014-84, "[i]nstitut časově podmíněného uplatnění majetkových pohledávek se sice může zdát často nespravedlivý, jeho finalita by však neměla zastřít základní, a možno říci ústavní hodnotu, totiž, že přináší do společnosti stabilitu a jistotu ... Z požadavku právní jistoty vyplývá, že po uplynutí zákonem stanovené, a tedy zásadně předvídatelné doby, má přednost zachování statu quo, byť nezákonného, před absolutní materiální spravedlností." Právní jistota však není jedinou zásadní (ústavně) právní hodnotou. Jak pregnantně píše G. Radbruch "[o]becné blaho, spravedlnost a právní jistota vykonávají společnou vládu nad právem - nikoli v harmonii prosté napětí, nýbrž naopak v žitém vztahu napětí. Přednost některé z těchto hodnot před ostatními nelze určit z nějaké normy jim všem třem nadřazené - taková norma neexistuje, nýbrž pouze prostřednictvím odpovědného

rozhodování" (Radbruch, G. O napětí mezi účely práva. Wolters Kluwer, 2012, s. 114-115). Ve většině případů vskutku ve vztahu k běhu času a s ním spojeným důsledkům převáží zájem na zachování statu quo a jistoty v právních vztazích, nelze však akceptovat paušalizaci tohoto závěru vedoucí k extrémně nespravedlivé úpravě právních vztahů v individuálním případě.

93. Ústavní soud proto uzavřel, že zastavením řízení o obnově daňového řízení z důvodu opožděnosti návrhu a následným zamítnutím žaloby i kasační stížnosti napadenými rozhodnutími obecných soudů bylo porušeno žalobcovo základní právo na soudní ochranu podle čl. 36 odst. 1 Listiny, základní právo vlastnit majetek podle čl. 11 odst. 1 Listiny, jakož i princip důvěry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci, jehož normativní vyjádření je obsaženo v principu právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy.
94. Ze všech shora uvedených důvodů Ústavní soud podle § 82 odst. 2 písm. a) zákona o Ústavním soudu ústavní stížnosti vyhověl a napadená rozhodnutí zrušil [§ 82 odst. 3 písm. a) zákona o Ústavním soudu]. V novém řízení bude proto ve smyslu čl. 89 odst. 2 Ústavy povinností obecných soudů, resp. daňových orgánů posoudit otázku běhu objektivní prekluzivní lhůty k podání návrhu na obnovu řízení v souladu s právními názory vyslovenými v tomto nálezu.

IX. Nové posouzení věci krajským soudem

95. Krajský soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a za současného působení závazného právního názoru Ústavního soudu, vyjádřeného ve shora citovaném nálezu, dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
96. Předmětem soudního přezkumu bylo správní řízení zahájené návrhem žalobce na povolení obnovy řízení. Při zkoumání splnění zákonných požadavků pro povolení obnovy řízení, byla v dané věci klíčová otázka, zda byl návrh ze dne 18. 12. 2012 podán včas, s ohledem na běh objektivní a subjektivní lhůty pro podání takového návrhu.
97. Ve shodě s výše citovaným nálezem Ústavního soudu je třeba připomenout, že obnova daňového řízení je podle § 54 zákona o správě daní a poplatků (resp. § 117 až 119 daňového řádu; zákonná úprava je v zásadě totožná) považována za mimořádný opravný prostředek, jehož účelem je odstranit nedostatky ve skutkovém zjištění správce daně. Žádost o povolení obnovy řízení musí být podána v rámci zákonem stanovených lhůt. Konec objektivní lhůty k podání žádosti je spojen s uplynutím tříleté prekluzivní lhůty k vyměření nebo doměření daně (§ 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 22 odst. 1 zákona o trojdani). Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Bez ohledu na počet úkonů směřujících k vyměření daně je nejzazším termínem pro vyměření daně lhůta deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 22 odst. 2 zákona o trojdani). Desetiletá lhůta je

vždy konečným limitem pro možnost změny daňové povinnosti (ať už ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu) a není ji možné přerušit jakýmkoliv úkonem správce daně (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č.j. 7 Afs 20/2007-73, publ. pod č. 2055/2010 Sb. NSS). Otázkou započetí běhu objektivní lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení v případě daně z převodu nemovitostí se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v již citovaném usnesení č. j. 6 Afs 161/2014-84 a dovodil, že běh prekluzivní lhůty se odvíjí od zápisu vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, a to i v případě absolutní neplatnosti smlouvy vztahující se k převodu nemovitosti.

98. Citovanými zákonnými ustanoveními se krajský soud řídil při předchozím posouzení věci, což bylo následně potvrzeno i rozsudkem NSS ze dne 7. 12. 2017, č. j. 10 Afs 113/2016-37, jímž byla zamítnuta kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu.
99. Vzhledem k výjimečným individuálním okolnostem daného případu (žalobce jednal s ohledem na stav právní úpravy v roce 2004 jako bdělý účastník, obnovy řízení se domáhal, po jejím zamítnutí a na základě výslovného poučení ze strany odvolacího daňového orgánu, že objektivní lhůta pro podání návrhu na obnovu řízení nebežší-pro neexistenci skutečného převodu vlastnického práva k nemovitostem, čekal na pravomocné rozhodnutí civilního soudu) však ve shodě se závazným právním názorem Ústavního soudu, vyjádřeným v jeho nálezu ze dne 2. 4. 2019, sp. zn. II. ÚS 216/18, nemohl krajský soud výjimečně aplikovat objektivní lhůtu (k podání návrhu na obnovu daňového řízení), s ohledem na princip ochrany důvěry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci, neboť tato i podle názoru Ústavního soudu vedla k faktickému upření možnosti žalobce domáhat se ochrany vlastnického práva a tím i k porušení práva na soudní a jinou ochranu zaručeného čl. 36 odst. 1 Listiny.
100. Upřednostnění ochrany důvěry jednotlivce v právo nad právní jistotou (na níž je vystavěna judikatura NSS, kterou krajský soud aplikoval v této věci při jejím předchozím posouzení) je v posuzovaném případě umocněno tím, že se jedná o vertikální vztah v oblasti daňového práva, tedy vztah mezi státem (resp. jeho daňovými orgány) a fyzickou osobou, jehož se neúčastní žádná další osoba, jejíž práva či zájmy by mohly být dotčeny. Výjimečným prolomením objektivní lhůty proto nemůže být zasaženo do právní jistoty třetích osob [srov. obdobně nálezy sp. zn. III. ÚS 3221/11 ze dne 12. 12. 2013 (N 216/71 SbNU 531)].
101. Právní jistota totiž není jedinou zásadní (ústavně) právní hodnotou. Ve většině případů sice ve vztahu k běhu času a s ním spojeným důsledkům převáží zájem na zachování statu quo a jistoty v právních vztazích, nelze však akceptovat paušalizaci tohoto závěru vedoucí k extrémně nespravedlivé úpravě právních vztahů v individuálním případě.
102. Žalobci nikdy nevznikla daňová povinnost (daň z převodu nemovitostí) v souvislosti s poukazovanou kupní smlouvou na převod nemovitostí, která byla „uzavřena“ bez jeho vědomí a následně byla civilním soudem shledána absolutně neplatnou z důvodu padělání podpisu jeho jednatele. Přesto byla žalobci vyměřena daň ve výši 1 797 510 Kč a tato na něm byla postupně exekučně vymožena. Žalobce se zcela neúspěšně proti takovému postupu bránil. Do této situace se dostal souhrou nedokonalé právní úpravy v tehdy platném zákoně o správě daní a poplatků a několika pochybení daňových orgánů. Ve

shodě se závěry Ústavního soudu však nelze tolerovat, aby sám stát profitoval z nedokonalosti právní úpravy či pochybení orgánů veřejné moci v neprospěch jednotlivce. V případě chybného poučení jednotlivce ze strany orgánu veřejné moci musí veřejná moc sama toto pochybení napravit a dovodit mimořádnou přípustnost návrhu i po překročení zákonné lhůty. Důsledky tohoto pochybení nelze spravedlivě přičíst k tíži jednotlivce, který jednal jako bdělý účastník řízení. V oblasti daňového práva pak výše uvedené platí o to více, že se jedná o oblast přímo zasahující do jádra svobody každého jednotlivce, tj. do jeho majetkové sféry. Interpretace a aplikace daňového práva musí šetřit podstatu a smysl vlastnického práva. Při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, tedy v případě pochybností postupovat mírněji.

103. Výše uvedené principy bylo třeba aplikovat i na případ žalobce, zejména tedy na otázku běhu objektivní lhůty k podání návrhu na obnovu daňového řízení, jenž nemá být aplikována vzhledem k individuálním okolnostem případu.

104. K uvedenému krajský soud doplňuje, že obecné soudy, bez ohledu na instanci, v níž rozhodují, jsou ve smyslu ústavní povinnosti zakotvené v čl. 4 Ústavy České republiky vždy povinny poskytnout ochranu základním právům a svobodám jednotlivců, a dále ve smyslu čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky, v němž je formulován ústavní příkaz k respektování a účtě k základním právům a svobodám, musí soudy, resp. orgány veřejné moci současně hodnotit přiměřenost (proporcionalitu) důsledků vyvolaných jejich rozhodnutími vydanými v rámci zákona, tedy včetně rozhodnutí o zastavení řízení ve věci návrhu žalobce na obnovu řízení. Lze žalobci přisvědčit v tom, že zastavení řízení ve věci jeho návrhu na obnovu daňového řízení představovalo ve svém důsledku zásah do jeho práva vlastnit majetek (právo zaručené čl. 11 odst. 1 Listiny). Před vydáním rozhodnutí o zastavení řízení byly správní orgány povinny posoudit přiměřenost dopadů rozhodnutí do právní sféry žalobce, tj. s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti poměřovat důvody, pro které k zastavení řízení došlo, s důsledky plynoucími ze zastavení řízení. Posuzuje se to, zda zastavení řízení bylo s ohledem na okolnosti daného případu (zejména vzhledem k důvodům, jenž bránily ve včasném podání návrhu) přiměřené. Pouze tak lze zhodnotit, zda byl popsán zásah do základního práva jednotlivce (zde práva žalobce vlastnit majetek) nezbytný v demokratické společnosti, a tedy přiměřený ve vztahu ke skutečnostem, které mají tento zásah odůvodňovat. Jen tehdy, bude-li zachována nezbytnost a proporcionalita, bude zásah vůči jednotlivci legitimní.

105. S ohledem na výše uvedené proto krajský soud nemohl přisvědčit závěrům žalovaného, kdy i přes výjimečné okolnosti případu žalobce nebyla zkoumána přiměřenost dopadů rozhodnutí o zastavení řízení (ve věci návrhu na obnovu daňového řízení) do právní sféry žalobce. Nezákonným postupům brání především již samotná podstata ústavní garance kompetence obecných soudů podle čl. 4 Ústavy ČR ve vztahu k účastníkovi řízení, která spočívá v tom, že pokud obecné soudy dospějí k názoru, že v dané věci došlo k porušení základního práva nebo svobody, nemohou se odkazem na nedostatek kompetence v podústavním právu zbavit povinnosti poskytnout ochranu základnímu právu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2008, č. j. 2 As 9/2008-77, nebo ze dne 13. 12. 2013, č. j. 2 As 78/2013-16). „Čl. 4 Ústavy České republiky především proklamuje

ochranu základních práv a svobod jako jednu z nejvyšších hodnot, ke kterým se Česká republika hlásí a na nichž je založena, a v tomto směru slouží jako interpretační vodítko pro veškerou státní činnost. Citované ustanovení lze chápat jako konkretizaci principu demokratického právního státu zakotveného v čl. 1 odst. 1 Ústavy. Zatímco čl. 1 Ústavy proklamuje úctu k právům a svobodám člověka a občana jako určitý cíl, k němuž by měla při své činnosti směřovat celá státní moc, čl. 4 zakotvuje konkrétní garanci jejich ochrany prostřednictvím soudů.“ (srov. Rychetský, P. a kol. Ústava České republiky. Zákon o bezpečnosti České republiky. Komentář., Praha: Wolters Kluwer 2019, čl. 4).

106. S ohledem na právní závěry Ústavního soudu ve výše citovaném nálezu krajský soud znovu posoudil otázku běhu objektivní prekluzivní lhůty k podání návrhu na obnovu řízení a dospěl k závěru, že žalovaný v této věci vydal nezákonné rozhodnutí. Ve věci nebyla ani zkoumána přiměřenost dopadů rozhodnutí do právní sféry žalobce, zejména do ústavně zaručeného práva vlastnit majetek ve smyslu čl. 11 odst. 1 Listiny.
107. Jak lze dovodit i z nálezu Ústavního soudu, zastavením řízení ve věci návrhu žalobce na obnovu daňového řízení (dále zamítnutím žaloby i zamítnutím kasační stížnosti) bylo porušeno žalobcovo základní právo vlastnit majetek podle čl. 11 odst. 1 Listiny. Ústavní soud zrušil napadená rozhodnutí krajského soudu a NSS, která neposkytla žalobci potřebnou ochranu. V novém řízení proto krajský soud žalobě vyhověl a řádně posoudil otázku běhu objektivní prekluzivní lhůty k podání návrhu na obnovu řízení v souladu se závazným právním názorem vysloveným Ústavním soudem ve shora citovaném nálezu.

X. Závěr a náklady řízení

108. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené zrušil rozhodnutí žalovaného z důvodu nezákonnosti dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad. Především posoudí otázku běhu objektivní prekluzivní lhůty k podání návrhu na obnovu řízení v souladu s právními názory vyslovenými v citovaném nálezu Ústavního soudu.
109. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
110. Žalobce dosáhl v řízení o předmětné věci plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé – replika, kasační stížnost) ve výši 4 × 3 100 Kč a čtyři režijní paušály ve výši 4 × 300 Kč, tedy celkem 13 600 Kč. Zástupce žalobce není plátcem daně z přidané hodnoty. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za podanou žalobu ve výši 3 000 Kč a za podanou kasační stížnost ve výši 5 000 Kč. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 21 600 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

111. Řízení před Ústavním soudem nepodléhá soudním poplatkům a náklady řízení, které zde vzniknou účastníkovi, hradí účastník, pokud zákon nestanoví jinak, anebo pokud Ústavní soud v odůvodněných případech neuloží jejich náhradu jinému účastníkovi (§ 62 odst. 1, 3 a 4 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů).

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 24. října 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
B. Z.