



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Petra Pospíšila a Martina Kopy v právní věci

žalobce: Z. H.
zastoupený advokátem Mgr. Tomášem Bařinou
sídlem Burianovo náměstí 681/8a, 616 00 Brno

proti
žalovanému: Generální finanční ředitelství
sídlem Lazarská 15/7, 117 22 Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2022, č. j. 52736/22/7700-10124-204230

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a shrnutí průběhu řízení

1. Podstatou dlouhodobého sporu mezi žalobcem a orgány finanční správy je otázka daňové uznatelnosti žalobcem každoročně uplatňovaných odečtů nezdanitelných částí základu daně dle § 15 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, spočívajících

v zaplacených úrocích z hypotečního úvěru. Konkrétně jde o to, zda je nemovitost, která je předmětem hypotečního úvěru, určena k rodinné rekreaci nebo je řešením bytové potřeby.

2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) dospěl k závěru o rekreační povaze předmětné nemovitosti a tedy o nesplnění zákonné podmínky, že hypoteční úvěr musí být použit na financování bytových potřeb. V návaznosti na to dne 22. 1. 2016 vydal tři dodatečné platební výměry, jimiž žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014 a uložil mu povinnost uhradit související penále. Žalobcem podaná odvolání zamítlo Odvolací finanční ředitelství třemi rozhodnutími ze dne 20. 10. 2016 (č. j. 46193/16/5200-10421-707161, č. j. 46194/16/5200-10421-707161, a č. j. 46195/16/5200-10421-707161). Proti těmto rozhodnutím žalobce brojil žalobou, kterou však Krajský soud v Brně zamítl rozsudkem ze dne 28. 3. 2019, č. j. 29 Af 21/2017-68. Na základě žalobcovy kasační stížnosti ovšem Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 6. 2020, č. j. 1 Afs 133/2019-34, zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 20. 10. 2016, a věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. V něm tento správní orgán napadené dodatečné platební výměry zrušil.
3. Co se týče žalobcovy daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017, tu správce daně stanovoval na základě výsledků postupu k odstranění pochybnosti. Jednotlivé daňové povinnosti stanovil platebními výměry ze dne 19. 10. 2016, č. j. 4092049/16/3005-51522-711934 (zdaňovací období roku 2015), ze dne 10. 10. 2017, č. j. 4108776/17/3005-51522-711934 (zdaňovací období roku 2016), a ze dne 25. 9. 2018, č. j. 4191760/18/3005-51523-701654 (zdaňovací období roku 2017). Žalobcovy odvolání proti těmto platebním výměrům zamítlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutími ze dne 26. 4. 2017, č. j. 19298/17/5200-10421-709052 (zdaňovací období roku 2015), ze dne 21. 5. 2018, č. j. 23547/18/5200-10421-709052 (zdaňovací období roku 2016), a ze dne 16. 4. 2019, č. j. 15738/19/5200-10421-709052 (zdaňovací období roku 2017). Ve vztahu k nim žalobce podal správní žalobu pouze proti odvolacímu rozhodnutí ze dne 26. 4. 2017 za zdaňovací období roku 2015. Tuto žalobu Krajský soud v Brně zamítl rozsudkem ze dne 28. 3. 2019, č. j. 29 Af 66/2017-32. Proti tomuto rozsudku žalobce nebrojil kasační stížností.
4. Dne 29. 11. 2021 se se žalobcův zástupce dostavil ke správci daně za účelem nahlížení do spisu. Dle protokolu č. j. 4640911/21/3005-51523-712802 v rámci tohoto úkonu uvedl, že jak ze spisu zjistil, správce daně z moci úřední neopravil vyměřené daně za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017; proti tomuto postupu správce daně podal stížnost a současně jej vyzval „k obnově řízení neoprávněných doměření daní za roky 2015, 2016 a 2017“. Správce daně ve vyrozumění ze dne 5. 1. 2022, č. j. 20103/22/3005-51523-703795, žalobce informoval, že stížnost shledal nepřipustnou. Žalobce následně podáním ze dne 6. 1. 2022 požádal nadřízeného správce daně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, Odvolací finanční ředitelství však ve vyrozumění ze dne 21. 2. 2022, č. j. 6484/22/5100-41452-706053, shledalo tuto žádost nedůvodnou. Žalobce následně učinil dne 17. 3. 2022 k Odvolacímu finančnímu ředitelství podnět k ochraně před nečinností, jímž se (s poukazem na protokol ze dne 29. 11. 2021) domáhal, aby správce daně z moci úřední nařídil obnovu předmětných daňových řízení dle § 117 a násl. daňového řádu.
5. Odvolací finanční ředitelství vyhodnotilo obsah protokolu ze dne 29. 11. 2021 jako návrh žalobce na obnovu řízení o vyměření daní z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017. Rozhodnutím ze dne 11. 5. 2022, č. j. 17561/22/5200-10421-713026, však řízení o tomto návrhu zastavilo podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Dospělo totiž

jednak k závěru o nedodržení subjektivní lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení (§ 118 odst. 2 daňového řádu), jednak k závěru o nedodržení jednotlivých objektivních lhůt, v nichž by případně bylo možné povolit obnovu nalézacího řízení ohledně žalobcovy daně z příjmů za předmětná zdaňovací období (§ 119 odst. 4 daňového řádu). K běhu subjektivní lhůty uvedlo, že žalobce důvody pro povolení obnovy řízení spatřoval v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 1 Afs 133/2019-34. Vzhledem k tomu, že sám žalobce byl účastníkem daného řízení před kasačním soudem, musel se o závěrech plynoucích z tohoto rozsudku dozvědět jeho doručením, tedy nejpozději s nabytím jeho právní moci dne 29. 6. 2020. Podal-li pak návrh na povolení obnovy řízení do protokolu o nahlížení do spisu dne 29. 11. 2021, učinil tak po uplynutí zákonné šestiměsíční subjektivní lhůty. Pokud jde o dodržení jednotlivých objektivních lhůt pro povolení obnovy nalézacího řízení, jež se shodují se lhůtou pro stanovení daně, Odvolací finanční ředitelství popsalo okolnosti ovlivňující jejich běh a konstatovalo, že tato lhůta ohledně zdaňovacího období roku 2015 uplynula dnem 12. 4. 2021, pro zdaňovací období roku 2016 uplynula dnem 3. 7. 2020 a ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2017 uplynula dnem 2. 7. 2021, tedy ve všech případech před podáním návrhu na obnovu řízení.

6. Proti rozhodnutí o zastavení řízení podal žalovaný odvolání, které však žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 8. 2022, č. j. 52736/22/7700-10124-204230, zamítl a napadeného rozhodnutí potvrdil. V odůvodnění se plně ztotožnil se závěry Odvolacího finančního ředitelství (s jedinou výjimkou, kdy žalovaný určil, že lhůta pro stanovení žalobcovy daně z příjmů za zdaňovací období roku 2015 uplynula o jeden den později, tedy až dnem 13. 4. 2021). Žalovaný dodal, že předmětem jeho přezkumu nebyly (a nemohly být) případné postupy správce daně týkající se možného zahájení řízení z moci úřední. I kdyby v tomto ohledu byla žalobcova argumentace důvodná, nic by to nemohlo změnit na závěru, že v době podání návrhu na povolení obnovy řízení již uplynuly objektivní lhůty pro obnovení nalézacího řízení.
7. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného míří podaná žaloba.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

8. Ve včas podané žalobě žalobce v první řadě popsal skutkový stav věci. Namítl, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí (stejně jako Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí o zastavení řízení) nezabýval stěžejní otázkou, totiž zda správce daně měl či neměl povinnost obnovit řízení ukončená pravomocnými rozhodnutími Odvolacího finančního ředitelství (ze dne 26. 4. 2017, 21. 5. 2018 a 16. 4. 2019) o stanovení žalobcovy daně z příjmů za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017. Žalovaný však pouze ověřil naplnění podmínek pro povolení obnovy, především zda došlo k dodržení lhůt.
9. Uplynutí lhůt pro povolení obnovy řízení přitom žalobce nečiní sporným. Tyto lhůty však uplynuly, aniž se žalobce mohl účinně bránit proti neoprávněnému stanovení daně za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017. Správce daně měl k dispozici rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 1 Afs 133/2019-34, který sám o sobě představoval novou skutečnost mající podstatný vliv na výrok pravomocných rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství. Zároveň měl správce daně povinnost uloženou mu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu obnovit nalézací řízení. Žalobce tak byl důvodně, oprávněně a legitimně přesvědčen, že správce daně sám bez dalšího tato řízení obnoví z moci úřední. Tím, že tak

neučinil, způsobil marné uplynutí lhůt pro podání návrhu na zahájení obnovy řízení. Žalobcova víra v respektování zákona ze strany správce daně mu nemůže být přičítána k tíži.

10. Nejvyšší správní soud v totožném postupu správce daně při stanovení daně shledal pochybení, vytkl mu formalistický přístup a předeslal správci daně správný postup. Správce daně se však rozhodl aplikovat právní názor kasačního soudu pouze na zrušení dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období let 2012 až 2014, ačkoliv si musel být vědom toho, že stejně chybně postupoval i při stanovení daně za zdaňovací období let 2015 až 2017. Takový postup odporuje hlavnímu cíli správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně. Správce daně se svévolně rozhodl zachovat protiprávní stav a upřednostnil fiskální hledisko. Tímto zásadním pochybením správce daně se však žádný z dotčených správních orgánů nezabýval, a to ani přes četné podněty žalobce.
11. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nezabýval ani skutečností, že správce daně svým jednáním, kdy v rozporu s § 117 odst. 1 daňového řádu z úřední povinnosti neobnovil nalézací řízení, porušil též zásadu zákonnosti. Správce daně tím přitom pochybil již podruhé. Poprvé se tak stalo při neoprávněném stanovení daně. Tolerování takového přístupu v neprospěch žalobce by neznamenal nic jiného než obrušování hran právního státu. Správce daně *de facto* přenesl na žalobce odpovědnost za to, že obnova řízení nebyla zahájena včas.
12. Správce daně porušil rovněž zásadu legitimního očekávání, na jejímž základě dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. V návaznosti na právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu došlo ke zrušení dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období let 2012 až 2014. Takto zrušené platební výměry se přitom zakládaly na stejně vadném postupu správce daně jako platební výměry za zdaňovací období let 2015 až 2017. Žalobce měl tudíž za to, že správce daně zajistí, aby postup stanovení daně za zdaňovací období let 2015 až 2017 odpovídal správnému stanovení daně tak, jak k němu nakonec došlo i v případě zdaňovacích období let 2012 až 2014, a to za použití jakéhokoliv prostředku, který má ze zákona k dispozici.
13. Žalobce se v rámci daňového řízení setkal se zcela iracionální nemožností dovolat se svého práva na to, aby mu byla daň stanovena ve správné výši. Žalobce se aktivně a setrvale bránil a neustále upozorňoval na pochybení správce daně. Přesto se mu nepodařilo podnitit žádnou účinnou snahu orgánů finanční správy o nápravu.
14. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

15. Ve vyjádření k žalobě ze dne 9. 12. 2022 žalovaný uvedl, že v řízení o odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení se zabýval pouze otázkou, zda pro vydání takového rozhodnutí byly dány procesní podmínky. Dospěl-li k závěru, že tomu tak bylo, byl zcela nadbytečné zabývat se problematikou, zda správce daně měl či neměl povinnost obnovit řízení ukončená pravomocnými rozhodnutími. Takové posouzení by mělo pouze akademický charakter bez vlivu na výsledek daného řízení. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

16. Žalobce v replice ze dne 6. 2. 2023 zdůraznil, že napadené rozhodnutí žalovaného *de facto* posvětilo protiprávní stav, který vznikl nesprávným úředním postupem, tj. nesprávným stanovením daně, a proti kterému by se při akceptování závěru žalovaného nebylo možné účinně bránit. Přístup žalovaného boří zákonné hranice postupu správce daně a vytváří neúměrně široký prostor pro jeho svévoli. Žalovaný měl i přes uplynutí lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení autoritativně konstatovat, že správce daně pochybil. Napadené rozhodnutí je tak přepjatě formalistické.

V. Posouzení věci

17. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.
18. Předmětem sporu je problematika obnovy nalézacích daňových řízení, *in concreto* řízení o vyměření žalobcovy daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017 v situaci, kdy žalobce dosáhl úspěchu v řízení před správním soudem a následně i před orgány finanční správy ohledně jeho daňových povinností téže právní povahy za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014.
19. V nyní projednávané věci orgány finanční správy zastavily řízení o povolení obnovy nalézacích řízení vzhledem k uplynutí jak subjektivních lhůt pro podání návrhu na povolení obnovy řízení (§ 118 odst. 2 daňového řádu), tak objektivních lhůt pro možnost povolení obnovy nalézacích řízení (§ 119 odst. 4 věta první daňového řádu). Již na tomto místě je ovšem třeba uvést, že proti závěrům orgánů finanční správy o uplynutí těchto lhůt žalobce podanou žalobou nebrojil. Domáhal se v zásadě toliko toho, že orgány finanční správy měly k obnově předmětných nalézacích řízení přistoupit samy z úřední povinnosti již před uplynutím lhůt pro stanovení daně, a v napadeném rozhodnutí měla být tato vada v postupu správce daně výslovně konstatována. Taková žalobní argumentace však ve vztahu k nyní přezkoumávanému rozhodnutí žalovaného nemá žádný vliv na jeho zákonnost. Předmětem řízení před Odvolacím finančním ředitelstvím byl žalobcův návrh na obnovu řízení podaný v určité skutkové situaci (v určitém čase) a tento správní orgán nemohl činit jinak, než v rámci posuzování podmínek řízení hodnotit i dodržení zákonných lhůt. Jestliže pak řízení zastavil, bylo předmětem řízení před žalovaným toliko rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o zastavení řízení. Stejně tak je na následně vydané rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání omezen přezkum soudu. Vzhledem k uplynutí jak subjektivních, tak objektivních lhůt pro povolení obnovy předmětných nalézacích řízení tak nelze než konstatovat, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem.
20. Argumenty žalobce v skutku v dané skutkové a právní situaci vedou toliko k akademickému posouzení věci, neboť daná nalézací řízení již obnovit nelze.
21. Přesto nutno k žalobním bodům uvést, že samotný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 1 Afs 133/2019-34, nemohl být v daném případě důvodem pro povolení obnovy řízení. Poté, co kasační soud v tomto rozsudku provedl výklad smyslu a účelu § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, v bodě [28] uvedl: „*Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že je třeba zjistit skutečný stav věci a konkrétní účel a způsob využívání dotčené nemovitosti, o níž daňový subjekt tvrdí, že se jedná o realizaci bytové potřeby ve smyslu § 15 odst.*

3 písm. a) zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt samozřejmě nemůže v této souvislosti zůstat zcela nečinný, neboť důkazní břemeno leží na něm, jak správně uvedl krajský soud. Stěžovatel však v projednávané věci již v žalobě tvrdil a stejné tvrzení opakuje i v kasační stížnosti, že nečinný nebyl. Poukazuje na skutečnost, že žalovanému podáním ze dne 1. 9. 2016 doložil skutečnosti svědčící ve prospěch jeho tvrzení o skutečném účelu a způsobu využívání dotčené nemovitosti. Mezi účastníky navíc není sporu o tom, že tak stěžovatel učinil v řízení týkajícím se zdaňovacího období za rok 2015 (viz jeho podání ze dne 23. 8. 2016, včetně příloh). Tyto podklady týkající se stejné nemovitosti – ačkoliv v souvislosti s jiným zdaňovacím obdobím – tedy byly v širší dispozici daňových orgánů. Žalovaný je proto povinen v dalším řízení postavit na jisto, co bylo v daňovém řízení stěžovatelem tvrzeno a doloženo. A tyto skutečnosti a důkazy o realizaci bytové potřeby následně posoudit ve světle smyslu a účelu § 15 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, jak byly shora popsány Nejvyšším správním soudem.“

22. Kasační soud tedy provedl výklad právního předpisu a uložil orgánům finanční správy, aby zjistily skutečný stav věci a provedly právní hodnocení. Obnova řízení se však neuplatňuje pro nápravu právních, ale skutkových vad. Jakékoliv nesprávné právní hodnocení či vady řízení je možno řešit nanejvýš skrze přezkumné řízení (ze správního spisu ani z tvrzení účastníků ovšem není zřejmé, zda se orgány finanční správy touto možností zabývaly). Jak pregnantně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 4. 2014, č. j. 6 Afs 202/2014-25, „[o]bnova řízení neslouží k nápravě vad řízení či nápravě nezákonností daňového rozhodnutí, ale umožňuje, aby proběhlo řízení nové, v němž budou zohledněny dodatečně vyjevené skutečnosti, důkazy a jiné okolnosti zpochybňující provedené dokazování a posouzení předběžných otázek, s jejichž pomocí bude stanoven nový skutkový základ rozhodnutí.[...] Námitkou poukazující na vady vyměřovacího řízení proto nelze účinně zpochybnit zákonnost rozhodnutí ve věci obnovy řízení.“ V nyní projednávané věci žádné skutkové novoty nebyly tvrzeny či navrženy, důvodem pro obnovu řízení měl být toliko právní názor Nejvyššího správního soudu věci se týkající.
23. Žalobce v této souvislosti dále uvádí, že se nemohl účinně bránit proti neoprávněnému stanovení daně za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017. Toto tvrzení není zcela pravdivé. Přestože se to žalobci může jevit příkré, že shora konstatovaných skutkových okolností je zřejmé, že aktivita jeho procesní obrany proti jednotlivým platebním výměrům postupem doby ochabovala. To však mělo neblahý následek spočívající v neúprosném běhu lhůt pro stanovení daně. Nelze si též nepovšimnout, že k jeho aktivitě spočívající v nahlížení do spisu a podání návrhu na obnovu řízení došlo až dne 29. 11. 2021, tedy 17 měsíců po nabytí právní moci rozsudku Nejvyššího správního soudu. Přestože tedy správce daně měl na základě rozsudku kasačního soudu, resp. zejména v návaznosti na následné zrušující rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, zvažovat možnost přezkumného řízení i ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2015, 2016 a 2017, nutno konstatovat, že k negativnímu výsledku přispěl svojí pasivitou i žalobce. S ohledem na výše uvedené pak danou situaci nelze považovat ani za porušení zásady legitimního očekávání či zásady zákonnosti.

VI. Závěr a náklady řízení

24. Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

25. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanovili 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (jeho žaloba byla zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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 31. července 2023

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu