



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: **DAREAL a.s.**, se sídlem Gajdošova 7, Brno, zastoupen JUDr. Eliškou Chobolovou, advokátkou se sídlem Cihlářská 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2021, č. j. 30379/21/5100-41453-711845, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 10. 2023, č. j. 29 Af 62/2021 - 63,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 10. 2023, č. j. 29 Af 62/2021 - 63, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2021, č. j. 30379/21/5100-41453-711845, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.
- IV. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 20 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně JUDr. Elišky Chobolové, advokátky.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je otázka, zda žalobci měl být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v návaznosti na zrušení platebního výměru na daň z převodu nemovitostí v obnoveném řízení z důvodu absolutní neplatnosti smlouvy o převodu těchto nemovitostí.

[2] Rozsudku krajského soudu, který je nyní předmětem přezkumu, předcházela poměrně dlouhý procesní vývoj, jenž lze stručně shrnout následovně. Finanční úřad Brno – venkov (správce daně) v reakci na podnět Katastrálního úřadu pro Jihomoravský kraj, pracoviště Brno-venkov (dále jen „katastrální úřad“) vyzval dne 24. 6. 2002 společnost EURESTA, s.r.o. (právní předchůdkyni žalobce, dále též „žalobce“) k podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí (jednalo se o komplex budov, včetně rozestavěného hotelu EXTRA, a přilehlé pozemky v obci Popůvky v blízkosti dálnice D1), ke kterému mělo dojít na základě kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem jako prodávajícím a Ing. B. H. jako kupujícím (o vkladu vlastnického práva k nemovitostem rozhodl katastrální úřad dne 1. 9. 2000). Dne 2. 10. 2002 vydal správce daně platební výměr, kterým žalobci vyměřil daň z převodu nemovitostí ve výši 1 797 510 Kč. Žalobce poté neúspěšně požádal o posečkáni úhrady daně z důvodu, že kupní smlouva byla podepsána bez vědomí jeho jednatele. Dne 15. 7. 2004 žalobce podal žádost o obnovu řízení, ke které přiložil žalobu na určení vlastnického práva k předmětným nemovitostem a znalecký posudek osvědčující padělání podpisu jednatele žalobce na kupní smlouvě. Správce daně tuto žádost zamítl s odůvodněním, že do doby, než o žalobě na určení vlastnictví pravomocně rozhodne příslušný soud, není prokázáno, že existují důvody povolení obnovy řízení podle § 54 odst. 1 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství v Brně pak zamítlo odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí správce daně a ohledně prekluzivní lhůty k podání návrhu na obnovu řízení žalobce poučilo, že v případě absolutní neplatnosti smlouvy vůbec nelze stanovit počátek celého běhu lhůty, a proto je daňový subjekt vázán toliko lhůtou subjektivní. Okresní soud Brno-venkov a následně Krajský soud v Brně v občanskoprávním řízení dospěly v roce 2010 a 2012 k závěru, že kupní smlouva byla absolutně neplatná z důvodu padělání podpisu jednatele žalobce.

[3] Dne 18. 12. 2012 podal žalobce (v šestiměsíční subjektivní lhůtě) nový návrh na obnovu řízení. Správce daně však toto řízení rozhodnutím ze dne 7. 3. 2013 zastavil, neboť objektivní prekluzivní tříletá lhůta pro podání návrhu na obnovu řízení uplynula dne 31. 12. 2005. Odvolací finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí; závěry daňových orgánů následně potvrdil Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 31. 3. 2016, č. j. 29 Af 87/2013 - 69, a Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 7. 12. 2017, č. j. 10 Afs 113/2016 - 37. Tyto rozsudky ovšem zrušil Ústavní soud nálezem ze dne 2. 4. 2019, sp. zn. II. ÚS 216/18, neboť došlo k porušení práva žalobce na spravedlivý proces, práva vlastnit majetek, jakož i principu důvěry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci. Podle Ústavního soudu neměly daňové orgány (a následně obecné soudy) v této věci výjimečně objektivní lhůtu aplikovat, měly proto správně žádost o obnovu řízení věcně projednat. Krajský soud poté, vázán právními názory Ústavního soudu, rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství zrušil. Odvolací finanční ředitelství zrušilo rozhodnutí správce daně o zastavení řízení a shledalo návrh na obnovu řízení přípustným. Správce daně pak rozhodnutím ze dne 20. 7. 2020 obnovu řízení povolil. Dne 10. 9. 2020 pak vydal rozhodnutí, kterým zastavil řízení zahájené vydáním výzvy ze dne 24. 6. 2002 k podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí. Tímto rozhodnutím bylo v souladu s § 120 odst. 4 daňového řádu zrušeno původní rozhodnutí ve věci, tj. platební výměr ze dne 2. 10. 2002.

pokračování

[4] Žalobce podal ne 29. 9. 2020 žádost o vrácení přeplatku na dani v celkové výši 2 839 730 Kč a podnět k přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Přeplatek na dani byl žalobci v požadované výši vrácen. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj však rozhodnutím ze dne 5. 11. 2020, č. j. 4394850/20/3005-70462-709972, nepřiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalobce napadl toto rozhodnutí odvoláním, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl.

II. Rozsudek krajského soudu

[5] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský soud neshledal důvodnou a zamítl ji.

[6] Krajský soud vysvětlil, že § 254 odst. 1 daňového řádu spojuje vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně s kumulativním splněním dvou alternativně vymezených podmínek. První podmínkou je existence rozhodnutí o stanovení daně, jenž bylo zrušeno, změněno, nebo prohlášeno za nicotné z důvodu nezákonnosti, či z důvodu nesprávného úředního postupu, popřípadě z obou důvodů současně. Druhou podmínkou je skutečnost, že na základě tohoto rozhodnutí či v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek (daně). Soud dospěl k závěru, že v posuzované věci nebyla splněna první podmínka. Obnova řízení totiž nemůže vést k nápravě nezákonnosti rozhodnutí. Stejně tak nedošlo k nesprávnému úřednímu postupu, neboť správce daně (správně) vycházel při vydání platebního výměru na daň z převodu nemovitostí ze zápisu z katastru nemovitostí a z rozhodnutí katastrálního úřadu ze dne 1. 9. 2000, jímž byl dle § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vázán. Až posléze žalobce správce daně informoval, že ve věci vlastnického práva probíhá řízení před civilními soudy. Přestože poté civilní soudy rozhodly, že podpis jednatele žalobce byl zfalšován a daň byla vyměřena ve výši 0 Kč, nestalo se tak ani z důvodu nezákonnosti, ani z důvodu nesprávného úředního postupu, nýbrž v důsledku vyvstání nové skutkové okolnosti.

[7] Soud nesouhlasil s námitkou žalobce, že by správce daně jednal nezákonně již od roku 2004, kdy měl znalecký posudek k dispozici. Pokud totiž o pravosti podpisu na kupní smlouvě bylo vedeno řízení před civilními soudy, správce daně se správně rozhodl vyčkat na jeho výsledek, a proto žádost o povolení obnovy řízení zamítl. Žalovaný v této otázce v souladu se závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 216/18 dospěl k závěru, že správce daně nemohl obnovu řízení na základě první žádosti stěžovatele řízení povolit, jestliže v této době ještě nebylo civilními soudy rozhodnuto. Jelikož žalobce nepodal proti rozhodnutí o nepovolení obnovy řízení žalobu, nedošlo ke splnění podmínky změny či zrušení rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost. Nadto se nejednalo o rozhodnutí o stanovení daně.

III. Důvody kasační stížnosti

[8] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu jeho nezákonnosti a nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Nezákonnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že krajský soud nerefletoval specifické okolnosti případu. Stěžovatel opětovně zdůraznil, že společnost EURESTA s.r.o. (právní předchůdce stěžovatele) bez zbytečného odkladu - v žádosti o posečkáni daně - informovala správce daně o tom, že kupní smlouva byla podepsána bez vědomí jejího jednatele a okolnosti uzavření smlouvy jsou předmětem případné žaloby na neplatnost smlouvy. Tuto skutečnost stěžovatel řádně doložil znaleckým posudkem společně s žádostí o obnovu řízení ze dne 15. 7. 2004. Zákonným důvodem pro zastavení řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu a zrušení platebního výměru byla skutečnost, že osoba, s níž správce daně zahájil a vedl řízení v domnění, že je daňovým subjektem, není poplatníkem daně z převodu nemovitostí pro absenci hmotněprávních podmínek. Platební výměr tak byl nezákonný od počátku. Krajský soud se ovšem s tímto argumentem nijak nevyřádal.

[10] Pokud soud stěžovateli vytkl, že u první obnovy řízení nepodal správní žalobu, stěžovatel k tomu uvádí, že tak jednal v důsledku poučení Finančního ředitelství v Brně obsaženého v rozhodnutí ze dne 21. 7. 2005 (o odvolání proti zamítnutí žádosti o obnovu řízení, pozn. NSS) o neexistenci objektivní lhůty pro podání žádosti o povolení obnovy řízení. Stěžovatel nadále řešil věc v rámci žaloby na určení vlastnického práva. Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem krajského soudu, že pro posouzení věci nejsou přílehlavé rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, a ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53. Soud tato rozhodnutí vyložil příliš restriktivně.

[11] Správce daně postupně v letech 2006 až 2015 shromáždil od stěžovatele na předmětnou daňovou povinnost částku celkem 2 839 730 Kč, ačkoliv byl správce daně již od roku 2004 informován o tom, že kupní smlouva je absolutně neplatná. Správce daně poukázal tyto finanční prostředky na účet stěžovatele teprve v říjnu roku 2020. V právním státě nelze akceptovat takový výklad právních předpisů, který dává neproporcionální výhodu státní moci, jež může zcela neúročně zadržovat finanční prostředky daňového subjektu. Tyto skutečnosti, jež byly součástí žaloby, měl krajský soud řádně posoudit.

[12] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku dle stěžovatele spočívá rovněž v tom, že se krajský soud, s ohledem na zásadu koncentrace řízení, odmítl zabývat námitkou stěžovatele uvedenou v replice k vyjádření žalovaného týkající se nutnosti soudů zkoumat ústavnost a nemožnosti uplatnění náhrady škody. Stěžovatel již v žalobě odkazoval na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 216/18; v replice toliko poukazoval na některé konkrétní body nálezu a doplnil svou právní argumentaci. Nejednalo se tedy o uvádění zakázaných novot v řízení. Mimořádné okolnosti případu z hlediska ústavnosti nasvědčují tomu, že institut úroku z neoprávněného jednání správce daně měl být v dané věci uplatněn. Stěžovatel totiž nemá jiný nástroj pro napravení dlouhodobého protiprávního zásahu státu do jeho majetkové sféry. V této souvislosti stěžovatel připomněl judikaturu Ústavního soudu týkající se závaznosti jeho nálezů vyplývající z čl. 89 odst. 2 Ústavy.

IV. Vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že považuje závěry napadeného rozsudku za správné, a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. V souvislosti

pokračování

s namítanou nezákonností rozsudku stěžovatel vyjadřuje v kasační stížnosti jen prostý nesouhlas s tím, že krajský soud nepřisvědčil jeho žalobě; je tedy pochybné, zda se vůbec jedná o kvalifikované námítky. Krajský soud se dle žalovaného vypořádal se stěžovatelovou argumentací, že platební výměr byl nezákonný od počátku, pokud vysvětlil, z jakých důvodů nebyly splněny podmínky pro přiznání úroku dle § 254 daňového řádu. Rovněž dostatečně zdůvodnil bezpředmětnost žalobní námítky, že správce daně jednal nezákonně již od roku 2004, kdy mu byl předložen znalecký posudek svědčící o padělání podpisu na kupní smlouvě.

[14] Žalovaný připustil, že situace stěžovatele byla do jisté míry specifická, nesouhlasí však s tím, že by to měl být správce daně, kdo způsobil nezákonný zásah do majetkové sféry stěžovatele. U platebního výměru z roku 2002 nebyla konstatována jeho nezákonnost. Předpoklad, že byl stěžovatel poplatníkem příslušné daně, vyplynul ze stavu zápisu v katastru nemovitostí a daň samotná byla stanovena ve shodě s údaji tvrzenými stěžovatelem v daňovém přiznání. Stěžovatel následně vyvolal dvě další dílčí řízení, ovšem nikoliv nalézací, avšak řízení o mimořádných prostředcích.

[15] V souvislosti s namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku stěžovatel uvedl, že stanovisko krajského soudu ke všem včasně uplatněným námitkám je z jeho rozhodnutí zřejmé.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, ke které je případně povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námítky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Zároveň však nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí na každý argument strany podrobně reagovat. Úkolem soudu je tedy vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace, nikoliv odpovědět na každou dílčí žalobní námítku (srov. např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, či ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, č. 1389/2007 Sb. NSS).

[19] Napadený rozsudek uvedená kritéria přezkoumatelnosti splňuje. Krajský soud vzal v úvahu konkrétní okolnosti případu a vypořádal se s podstatou žalobní argumentace.

Dostatečně vysvětlil, z jakého důvodu dle jeho názoru nebyly splněny podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Vypořádal se rovněž s žalobní námitkou, podle níž správce daně věděl o neplatnosti kupní smlouvy již od podání návrhu na povolení obnovy řízení v roce 2004. Z odůvodnění rozsudku je zřejmý postoj soudu k tvrzení stěžovatele, že platební výměr na daň z převodu nemovitostí byl již od počátku nezákonný. Soud rovněž vzal v potaz závěry nálezu ze dne 2. 4. 2019, sp. zn. II. ÚS 216/18, v němž Ústavní soud vyslovil protiústavnost nepovolení obnovy řízení ke druhému návrhu stěžovatele z roku 2012. Zjevně z nich však nevyvodil, že by daňové orgány měly stěžovateli nárok na úrok dle § 254 daňového řádu přiznat. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku neshledal kasační soud ani v tom, že se krajský soud odmítl vypořádat se stěžovatelovými námitkami uvedenými v replice k vyjádření žalovaného (obsahující nadto spíše obecná tvrzení); závěr o nedůvodnosti těchto tvrzení lze z odůvodnění napadeného rozsudku seznat.

[20] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal rozsudek krajského soudu z meritorního hlediska a dospěl k závěru, že jeho právní posouzení otázky týkající se přiznání úroku dle § 254 jsou za daných skutkových okolností nezákonné. Kasačním námitkám však přisvědčil pouze částečně.

[21] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, účinného do 31. 12. 2020, „*[d]ojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem ubražena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*“

[22] Toto ustanovení přiznává daňovému subjektu, vůči němuž správce daně vydal rozhodnutí v nalézacím řízení, které bylo později zrušeno pro nezákonnost či nesprávný úřední postup nebo prohlášeno za nicotné, nárok na tzv. úrok z nesprávně stanovené daně. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „*smyslem úroku je satisfakce osobám, které byly z titulu nezákonných rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí, hradit nemusely*“ (viz rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53). Úrok z neoprávněného jednání správce daně tak kompenzuje daňovému subjektu nemožnost disponovat s jeho finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí. Ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu je však rozhodnutí nezákonné pouze tehdy, bylo-li změněno nebo zrušeno v důsledku pochybení, tj. zaviněním správce daně (viz rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 - 47). Obecně tedy platí, že ne každé rozhodnutí o stanovení daně odvolací správní orgán (či jiná přezkumná autorita) změní či zruší z důvodu jeho nezákonnosti způsobené správcem daně (viz rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016 - 38).

[23] V nyní posuzované věci správce daně zrušil platební výměr na daň z převodu nemovitostí ze dne 2. 10. 2002 v rámci obnoveného řízení, neboť k převodu nemovitostí

pokračování

ve skutečnosti – s ohledem na absolutní neplatnost kupní smlouvy – vůbec nedošlo. V civilním řízení totiž soudy dospěly k závěru, že podpis jednatele stěžovatele na této kupní smlouvě byl padělaný. Daňová povinnost tedy stěžovateli nikdy nevznikla, přesto mu však byla vyměřena daň ve výši 1 797 510 Kč; postupně správce daně na stěžovateli vymohl celkovou částku 2 839 730 Kč.

[24] Nutno podotknout, že stěžovatel sám sice daňové přiznání v roce 2002 podal, nicméně učinil tak až na základě výzvy správce daně ze dne 24. 6. 2002. Správce daně pak vydal dne 2. 10. 2002 platební výměr, proti němuž stěžovatel nepodal opravný prostředek, ovšem neprodleně podal dne 18. 11. 2002 žádost o posečkání daně, ve které argumentoval právě skutečností (v této době ovšem důkazně nepodloženou), že v souvislosti s uzavřením smlouvy došlo k trestnému jednání nabyvatele nemovitosti. Správce daně této, a ani následující, žádosti o posečkání daně nevyhověl, a daň na stěžovateli vymáhal.

[25] Stěžovatel v kasační stížnosti zejména namítal, že skutečnosti prokazující absolutní neplatnost smlouvy správcem daně řádně doložil znaleckým posudkem svědčícím o padělání podpisu jeho jednatele společně s prvním návrhem na obnovu řízení v roce 2004. Od té doby tedy dle stěžovatele správce daně postupoval nezákonně. Této argumentaci však Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem nepřisvědčuje, a to s ohledem na závěry nálezu II. ÚS 216/18, kterým Ústavní soud zrušil rozsudky Nejvyššího správního soudu a krajského soudu ve věci nepovolení druhé obnovy řízení k návrhu stěžovatele v roce 2012. Ústavní soud se v tomto nálezu vyjadřoval i k postupu správce daně při vyřizování návrhu stěžovatele o povolení obnovy řízení v roce 2004. Uvedl, že daňové orgány se v této souvislosti sice dopustily několika pochybení (která souhrou s nedokonalou právní úpravou v tehdy platném zákoně o správě daní a poplatků vedla k tomu, že daňová povinnost stěžovatele nadále trvala), ve výsledku však dospěl k závěru, že nepovolení obnovy řízení spolu s poučením o absenci objektivní lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení bylo za daných okolností pochopitelné (viz body 31 a 32 nálezu). Judikatura Nejvyššího správního soudu totiž na jednu stranu zavazovala daňové orgány vypořádat se s námitkou absolutní neplatnosti smlouvy i bez návrhu (rozsudek ze dne 3. 2. 2005 č. j. 2 Afs 94/2004 - 50, č. 979/2006 Sb. NSS, či usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 6 Afs 161/2014 - 84, č. 3349/2016 Sb. NSS), na druhou stranu ovšem konstantně dovozovala, 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 NSS 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 rozhodování o povolení obnovy řízení v roce 2004 se přitom již rozhodnutí civilních soudů očekávalo a v případě vlastního posouzení daňovými orgány hrozilo nebezpečí dvojkolejnosti rozhodování. Zároveň vzal Ústavní soud v úvahu, že podle tehdejší právní úpravy nebylo možné řízení ani přerušit, ani stavět lhůty k vydání rozhodnutí.

[26] Ústavní soud rovněž v bodu 33 uvedeného nálezu konstatoval, že stěžovatel jednal již v roce 2004 s ohledem na tehdejší stav právní úpravy jako bdělý účastník. Jakmile měl k dispozici znalecký posudek o nepravosti podpisu na vkladu do katastru nemovitostí, domáhal se obnovy řízení, a po jejím zamítnutí 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. V takovém případě má tedy Nejvyšší správní soud za to, že stěžovateli skutečně nelze vytýkat, že proti rozhodnutí o nepovolení obnovy řízení nepodal správní žalobu. To mu ovšem v napadeném rozsudku nepřikládal k tíži ani krajský soud, který tuto skutečnost spíše jen konstatoval.

[27] Uvedené lze shrnout tak, že ačkoliv stěžovatel postupoval již v roce 2004 při podání návrhu na obnovu řízení bděle, ani daňovým orgánům nelze v této souvislosti vytýkat nezákonnost jednání. Nejvyšší správní soud proto (též v návaznosti na právní hodnocení věci Ústavním soudem) nesouhlasí z argumentací stěžovatele, že správce daně měl povolit již první obnovu řízení a že již od této doby postupoval nezákonně.

[28] Daňové orgány však nepochybně postupovaly nesprávně při rozhodování o návrhu na obnovu řízení, který stěžovatel podal v roce 2012. K tomuto Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry nálezu sp. zn. II ÚS 216/18, v němž Ústavní soud konstatoval, že daňové orgány (a následně i správní soudy) s ohledem na konkrétní okolnosti případu neměly aplikovat objektivní lhůtu pro podání návrhu na obnovu řízení, protože tím došlo k faktickému upření možnosti domáhat se ochrany vlastnického práva, a tím práva na soudní a jinou ochranu zaručeného čl. 36 odst. 1 Listiny. Daňové orgány se tedy dopustily nezákonného postupu od okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání ze dne 27. 9. 2013, kterým Odvolací finanční ředitelství potvrdilo rozhodnutí správce daně o zastavení řízení o obnově.

[29] Uvedené skutečnosti krajský soud sice v napadeném rozsudku vzal v úvahu, dospěl však k závěru, že stěžovateli nevznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání (nezákonnosti) správce daně. Krajský soud zdůraznil, že § 254 odst. 1 daňového řádu váže přiznání úroku na zrušení rozhodnutí o stanovení daně (tj. v tomto řízení platebního výměru ze dne 2. 10. 2002) pro nezákonnost zaviněnou správcem daně. V posuzované věci byl platební výměr na daň z převodu nemovitosti sice v obnoveném řízení zrušen, avšak z důvodu vyvstání nové skutečnosti (absolutní neplatnosti kupní smlouvy), nikoliv z důvodu nezákonnosti, která by vznikla v důsledku pochybení správce daně.

[30] Tento závěr je sice dle § 254 odst. 1 daňového řádu v obecné rovině platný, Nejvyšší správní soud je však přesvědčen, že s ohledem na specifické skutkové okolnosti projednávané věci a ve světle závěrů nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 216/18 takový výklad uvedeného zákonného ustanovení neobstojí. Ústavní soud v bodu 21 zmíněného nálezu zdůraznil, „že netoleruje orgánům veřejné moci a především obecným soudům formalistický přístup k aplikaci práva, který používá sofistikované odůvodňování k prosazení zřejmé nespravedlnosti [srov. např. náleze sp. zn. Pl. ÚS 21/96 ze dne 4. 2. 1997 (N 13/7 SbNU 87; 63/1997 Sb.)]. Z požadavku materiálního právního státu zakotveného v čl. 1 odst. 1 Ústavy vyplývá povinnost každého soudce hledat a prosazovat skutečně spravedlivé řešení: „Nad každým utvářením soudního rozhodnutí klene se dvojí imperativ: rozhodnutí musí být nejen zákonné, ale především spravedlivé. Úkolem soudu je rozpoznat skrze zákon spravedlnost“ [náleze ze dne 13. 3. 2013 sp. zn. IV. ÚS 1241/12, body 14, 15 (N 42/68 SbNU 425)]. Zejména nelze tolerovat, aby sám stát profitoval z nedokonalosti právní úpravy či pochybení orgánů veřejné moci v neprospěch jednotlivce [srov. náleze Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2062/14 ze dne 25. 10. 2016 (N 198/83 SbNU 185)]. Dále v bodu 24 konstatoval, že uvedené platí v oblasti daňového práva o to více, že se jedná o oblast přímo zasahující do jádra svobody každého

pokračování

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)].

[31] V posuzované věci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že specifika případu (tj. zejména skutečnost, že stěžovatel postupoval jako bdělý účastník, že se daňové orgány dopustily pochybení a s ohledem na tehdejší právní úpravu a judikaturu) odůvodňují přiznat stěžovateli kompenzaci za nezákonný postup správce daně, byť k němu nedošlo v souvislosti se stanovením daně, ale až v řízení o povolení obnovy v roce 2012. Jak již soud uvedl výše, v tomto řízení se daňové orgány dopustily nezákonného postupu (zasahujícího až do ústavně zaručeného práva stěžovatele vlastnit majetek) vůči stěžovateli (být formálně postupovaly správně), který vedl k porušení jeho ústavně zaručených práv. V návaznosti na uvedený nález Ústavního soudu pak správce daně zrušil platební výměr na daň z převodu nemovitostí, neboť ve skutečnosti daňová povinnost vůbec nevznikla. Nejvyšší správní soud je proto přesvědčen, že v nyní posuzovaném případě je třeba § 254 odst. 1 daňového řádu vyložit tak, že stěžovateli vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, i když k nezákonnosti zaviněné daňovými orgány nedošlo při samotném stanovení daně, ale až v řízení o povolení obnovy v roce 2012. Jelikož však k neoprávněnému postupu správce daně došlo až právě rozhodnutím odvolacího orgánu v tomto řízení (tj. rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 9. 2013), je nutno vyvodit, že také kompenzace v podobě úroků dle § 254 odst. 1 daňového řádu náleží stěžovateli právě až ode dne vydání tohoto rozhodnutí, které potvrzovalo neoprávněný postup správce daně – zastavení řízení ve věci návrhu stěžovatele na povolení obnovy.

[32] Stěžovateli je tedy nutno přisvědčit, že výklad § 254 odst. 1 daňového řádu provedený krajským soudem není možno akceptovat. V tomto specifickém případě by totiž vedl k nespravedlivému výsledku, jelikož by umožnil státní moci bezúročně zadržovat peněžní prostředky stěžovatele, a stát by tak sám profitoval z nedokonalosti právní úpravy a pochybení daňových orgánů v neprospěch stěžovatele jako daňového subjektu (jak ostatně plyne ze závazného právního názoru Ústavního soudu uvedeného v nálezu sp. zn. II. ÚS 216/18). Nejvyšší správní soud ovšem nesouhlasí s názorem stěžovatele zcela, neboť na rozdíl od něj dospěl k závěru, že daňové orgány se dopustily nezákonnosti až v řízení o návrhu stěžovatele na obnovu z roku 2012. Kompenzaci v podobě úroků z neoprávněného jednání správce daně je tedy nutno vázat právě až na toto rozhodnutí.

VI. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Protože již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného z důvodu nesprávného posouzení věci, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i toto ve výroku označené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Takto může soud postupovat i bez návrhu stěžovatele. Zruší-li Nejvyšší správní

soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný bude muset v dalším řízení vyložit ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu s ohledem na specifika posuzované věci a závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 216/18, jak učinil kasační soud v odůvodnění tohoto rozsudku.

[34] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Ve vztahu k výsledku celého soudního řízení je pak nutno posuzovat procesní úspěšnost účastníků řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníku řízení, který úspěch ve věci neměl. Z tohoto pohledu je nutno za úspěšného účastníka považovat stěžovatele; naopak žalovaný měl v řízení zájem na zachování napadeného rozhodnutí.

[35] Co se týče nákladů řízení o žalobě, ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a v odměně advokáta. Odměna advokátky zahrnuje dva úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí zastoupení a sepsání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a činí v dané věci 2 x 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Vzhledem k tomu, že zástupkyně stěžovatele je plátkyní daně z přidané hodnoty, její odměna se ještě zvyšuje o částku odpovídající této dani. Odměna advokátky v řízení před krajským soudem tak činí 8 228 Kč. Náklady řízení před krajským soudem tedy celkově představovaly 11 228 Kč.

[36] Náklady řízení o kasační stížnosti spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 5 000 Kč a odměně advokátky, která zahrnuje odměnu za jeden úkon právní služby [sepsání kasační stížnosti, § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], tj. 1 x 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za jeden úkon (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Po přičtení částky odpovídající dani z přidané hodnoty činí odměna advokátky tak 4 114 Kč. Celkově tedy náklady řízení před Nejvyšším správním soudem představovaly 9 114 Kč.

[37] Žalovaný je proto povinen stěžovateli uhradit náklady řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši 20 342 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně stěžovatele JUDr. Elišky Chobolové, advokátky.

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

V Brně dne 5. března 2024

Lenka Kaniová

pokračování

předsedkyně senátu