

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **DAREAL, a. s.**, se sídlem Gajdošova 4392/7, Brno, zast. JUDr. Eliškou Chobolovou, advokátkou se sídlem Cihlářská 431/19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2013, čj. 24006/13/5000-14401-701942, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2016, čj. 29 Af 87/2013-69,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Původní žalobkyní v této věci byla společnost EURESTA, s.r.o., se sídlem Gajdošova 4392/7, Brno. S účinností ke dni 6. 8. 2015 zanikla původní žalobkyně bez likvidace fúzí sloučením s obchodní společností DAREAL, a. s., se kterou krajský soud po ověření splnění zákonných podmínek pokračoval v řízení. V rozsudku je používáno označení "žalobkyně" a "stěžovatelka" bez rozlišení jak pro původní žalobkyni, tak i její nástupnickou společnost, neboť je z kontextu vždy zřejmé, o kterou z obchodních společností v daném případě jde.

[2] Katastrální úřad Brno-venkov dne 1. 9. 2000 rozhodl na základě kupní smlouvy o převodu nemovitostí žalobkyně na kupujícího Ing. B. H. o vkladu vlastnického práva s účinky k 21. 8. 2000. Na základě výzvy správce daně podala žalobkyně dne 5. 8. 2002 daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí a správce daně jí vyměřil daň ve výši 1 797 510 Kč. Žalobkyně proti platebnímu výměru nepodala odvolání, ale opakovaně požádala o posečkání úhrady daně a v žádostech mj. uvedla, že proti výši vyměřené daně nic nenamítá, ale zvažuje podání žaloby na neplatnost kupní smlouvy. Zároveň uvedla, že jí doposud nebyla zaplacena kupní cena za nemovitosti s tím, že za předpokladu úhrady kupní ceny by pravděpodobně žalobu na neplatnost kupní smlouvy nepodávala. Správce daně žádosti žalobkyně zamítl.

[3] Dne 15. 7. 2004 žalobkyně navrhla obnovu řízení podle § 54 odst. 1 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Důvodem návrhu byla skutečnost, že podpis jednatele žalobkyně byl na kupní smlouvě zfalšován a kupní smlouva je proto absolutně neplatná. K návrhu žalobkyně přiložila znalecký posudek prokazující, že podpis na kupní smlouvě není podpisem jednatele žalobkyně, a žalobu na určení vlastnického práva žalobkyně k nemovitostem (bez podacího razítka). Správce daně návrh na obnovu řízení zamítl, neboť nebyly prokázány důvody pro povolení obnovy řízení. Odvolání žalobkyně následně zamítlo Finanční ředitelství v Brně dne 21. 7. 2005 s odůvodněním, že správci daně nepřísluší posuzovat pravost kupní smlouvy a dokud o platnosti nerozhodne obecný soud, nelze obnovu řízení povolit. K obavě žalobkyně o marné uplynutí lhůt k podání návrhu na obnovu řízení finanční ředitelství uvedlo, že v případě absolutně neplatné kupní smlouvy nelze stanovit počátek běhu lhůty a o obnovu řízení „*může daňový subjekt v budoucnu žádat kdykoliv, omezen pouze lhůtou subjektivní*“.

[4] Žalobkyně podala dne 24. 1. 2008 žalobu o určení vlastnického práva k předmětným nemovitostem. Okresní soud Brno-venkov rozsudkem ze dne 22. 10. 2010 určil, že vlastníkem nemovitostí je žalobkyně. Soud došel k závěru, že kupní smlouva je absolutně neplatná z důvodu zfalšování podpisu jednatele žalobkyně. Jeden z žalovaných, který se v řízení domáhal vzájemným návrhem určení, že vlastníkem některých z nemovitostí je z důvodu výhrady vlastnického práva on, podal proti části rozsudku okresního soudu odvolání. V odvolání ovšem neplatnost kupní smlouvy nenamítal a řešil výhradně jiné otázky sporu s platnosti či neplatností kupní smlouvy nesouvisející. Dne 18. 9. 2012 Krajský soud v Brně rozsudek v napadené části potvrdil.

[5] Žalobkyně dne 18. 12. 2012 podala další návrh na obnovu řízení o stanovení daně z převodu nemovitostí a k návrhu přiložila rozsudky soudů o její žalobě o určení vlastnického práva. Subjektivní lhůtu pro podání návrhu počítala od právní moci rozsudku krajského soudu a u objektivní lhůty tvrdila s odkazem na odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství, že nikdy běžet nezačala. Finanční úřad řízení o návrhu žalobkyně zastavil dne 7. 3. 2013, neboť objektivní lhůta k podání návrhu uplynula již dne 31. 12. 2005 a jde tudíž o návrh opožděný. Žalovaný odvolání žalobkyně zamítl. Žalobkyni byla správcem daně zaslána v roce 2002 výzva k podání daňového přiznání, tříletá lhůta k podání návrhu na obnovu řízení podle § 54 odst. 3 ZSDP ve spojení s § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“) proto žalobkyni uplynula dne 31. 12. 2005. Ačkoliv vyšly v rozsudcích civilních soudů najevo nové skutečnosti (absolutní neplatnost kupní smlouvy), které

pokračování

žalobkyně nemohla bez svého zavinění uplatnit dříve a které mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, zákonná prekluzivní lhůta již uběhla a řízení obnovit nelze. Dřívější výklad finančního ředitelství byl v souladu s tehdy zastávaným výkladem.

[6] Žalobu žalobkyně zamítl napadeným rozsudkem krajský soud v Brně. Své závěry opřel o usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, čj. 6 Afs 161/2014-84. Žalovaná správně určila počátek a konec objektivní prekluzivní lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení. K zákonnosti rozhodnutí finančního ředitelství, ve kterém byla žalobkyně ujištěna, že jí objektivní lhůta v případě absolutní neplatnosti kupní smlouvy neběží, se krajský soud vyjádřit nemůže, neboť toto rozhodnutí nebylo předmětem soudního řízení.

II. Shrnutí kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla včas podanou kasační stížností rozsudek krajského soudu z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a navrhla, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Krajský soud na případ stěžovatelky aplikoval nepřiléhavé usnesení rozšířeného senátu NSS a nevypořádal se se všemi námitkami stěžovatelky, což činí jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným. Ve věci stěžovatelky je podstatné, že finanční správa i stěžovatelka byly srozuměny s tím, že žádost o obnovu řízení podá stěžovatelka v souladu s názorem finančního ředitelství poté, co bude postaveno na jisto vlastnictví převáděných nemovitostí. Za takové situace nemůže být upřednostňován domnělý status quo, který ani jedna ze stran neočekávala. Proti stěžovatelce je nyní zneužita skutečnost, že v době, kdy již nemohla proti své daňové povinnosti za neexistující převod cokoliv činit, se změnil ustálený výklad právních předpisů v její neprospěch.

[9] Žalovaná se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěrem krajského soudu, odkázala na svá předchozí vyjádření a navrhla, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a splňuje zákonné náležitosti podle § 106 odst. 1 s. ř. s.

[11] NSS přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka ve své kasační stížnosti uplatnila. Nejprve se zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu.

[12] Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Se stěžovatelkou lze souhlasit, že se krajský soud nezabýval explicitně jednotlivými argumenty uvedenými v žalobě. To však není nezbytné, pokud je z rozhodnutí zřejmé, jak byly posouzeny. Z konstantní judikatury NSS plyne, že krajský soud není povinen zabývat se v případě

zamítnutí žaloby každou dílčí žalobní námitkou, pokud vysloví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 41/2012-50 a ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43). Takový postup není porušením práva na spravedlivý proces a nemá za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku (srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Odůvodnění napadeného rozsudku tvoří koherentní celek, ze kterého je zřejmé, z jakých důvodů krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky, proč měl za to, že objektivní lhůta k podání návrhu na obnovu řízení již uplynula, a proč na tuto skutečnost nemá vliv předchozí rozhodnutí finančního ředitelství. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky NSS ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010-163 a ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013-30).

[13] Vzhledem k přezkoumatelnosti napadeného rozsudku se NSS dále zabýval zbylými kasačními námitkami stěžovatelky.

[14] Krajský soud opřel celou svou argumentaci v napadeném rozsudku o již citované 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*“.

[15] 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 lhůt 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).

[16] S těmito závěry stěžovatelka v kasační stížnosti souhlasí, nicméně je přesvědčena, že její situace je odlišná, neboť byla finančním ředitelstvím výslovně informována o tom, že jí objektivní lhůta neběží. Jádrem kasační stížnosti je tedy 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 stěžovatelky v rámci jejího prvního návrhu na obnovu řízení.

[17] NSS předesílá, že právní úprava běhu lhůt pro obnovu řízení v ZSDP neobsahuje žádné ustanovení umožňující její prolomení. Zákonodárce 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).

[18] Stěžovatelka ve své kasační stížnosti odkazuje na vyjádření žalované, dle kterého předchozí výklad finančního ředitelství byl v souladu s tehdejším ustáleným výkladem běhu objektivních prekluzivních lhůt. Bylo-li tomu tak, nelze podle stěžovatelky k její tíži přičítat změnu této ustálené výkladové praxe.

[19] Se stěžovatelkou lze souhlasit 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 stěžovatelky nenastala.

[20] 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).

[21] 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.

[22] Stěžovatelka ani žalovaná 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 nepřijal a zaujal stanovisko již dříve formulované v rozsudcích sedmého a prvního senátu. Ustálenost praxe pak rozhodně nemůže založit ani pouhé tvrzení žalované, že o praxi ustálenou jde, příp. dříve šlo.

[23] 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 stěžovatelce 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 stěžovatelky byl proto opožděný.

[24] K výše uvedenému NSS na okraj podotýká, že postup stěžovatelky, která po rozhodnutí finanční správy vyčkávala na rozhodnutí civilních soudů, nebyl jediným možným. Stěžovatelka primárně mohla celou věc řešit dříve, neboť přinejmenším z textu jejich žádostí o posečkání s úhradou daně je zřejmé, že již v té době měla o platnosti kupní smlouvy pochybnosti. Stěžovatelka mohla dále např. správní žalobou napadnout rozhodnutí finančního ředitelství o jejím 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, čj. 2 Afs 94/2004-50, a ze dne 16. 1. 2009, čj. 7 Afs 4/2008-64). Případně mohla po zjištění dalších poznatků o neplatnosti kupní smlouvy podat dodatečné daňové přiznání. Stěžovatelka se však s rozhodnutím finančního ředitelství smířila a následně čekala další tři roky (tedy do doby, kdy již prekluzivní lhůta po podání návrhu na obnovu řízení dávno uběhla), než podala žalobu na určení vlastnictví.

[25] Finanční ředitelství se bezesporu dopustilo pochybení. Jeho důsledky však nelze řešit akceptací nezákonného výkladu právních předpisů a prolomením prekluzivní lhůty,

pokračování

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).

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Námitky stěžovatelky nebyly důvodné, NSS při přezkumu napadeného rozhodnutí krajského soudu nezjistil nedostatky, ke kterým by byl podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítl.

[27] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. prosince 2017

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu