



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **E. K.**, zastoupené JUDr. Janou Dvořákovou Závodskou, advokátkou se sídlem Dukelských hrdinů 23, 170 00 Praha 7, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 6. 2005, č. j. 10 Ca 88/2004 - 33,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností brojila žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) proti shora uvedenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2004, č. j. FŘ-7200/14/03. Tímto správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 27. 3. 2003, č. j. 17467/03/008961/4590, jímž finanční úřad zamítl žádost stěžovatelky o obnovu řízení ve věci platebního výměru č. 1020001458 ze dne 11. 9. 2002, kterým byla stěžovatelce vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 617 250 Kč ve věci Katastrálního úřadu P.-m. č. j. V11-1320/99. Svoji kasační stížnost opřela stěžovatelka o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Shora uvedeným správním rozhodnutím žalovaný potvrdil závěr finančního úřadu, že není dán důvod k obnově řízení ve věci vyměření daně z převodu nemovitosti (konkrétně

spoluvlastnického podílu ve výši 2/3 k pozemku – orná půda, parc. č. 427/89, o výměře 24 690 m², zapsaného na LV č. 312 pro k. ú. B., obec P.), kterou jako prodávající uhradila stěžovatelka, rozhodl-li Obvodní soud pro Prahu 8 rozsudkem ze dne 2. 6. 2002, sp. zn. 3 C 214/2000, který nabyt právní moci 19. 7. 2002, poté, co byl spoluvlastnický podíl k nemovitosti převeden, v občanském soudním řízení o určovací žalobě tak, že stěžovatelka je spoluvlastnicí jí prodané nemovitosti, neboť po převodu nemovitosti od kupní smlouvy platně odstoupila, a to nejpozději 8. 2. 2002. Žalovaný měl za to, že uvedený rozsudek soudu není novou skutečností ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“). Podle žalovaného je podle § 9 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zák. o trojdani“) dani z převodu nemovitostí podroben úplatný převod nemovitosti i v případech, kdy následně dojde k odstoupení od smlouvy a smlouva se tím od počátku ruší; daň lze v takovém případě prominout, ovšem za podmínek stanovených v § 25 odst. 3. zák. o trojdani, tedy ve lhůtě tam stanovené, kterou nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav.

S uvedeným právním názorem se ztotožnil i Městský soud v Praze, který uvedl, že nové skutečnosti ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a) d. ř. jsou jen takové, které v době rozhodování správního orgánu již existovaly, avšak nově, tj. po právní moci správního rozhodnutí, pouze vyšly najevo a předtím – přes svou existenci – nebyly známy ani daňovému subjektu, ani správci daně, a nemohly být proto vzaty v úvahu v daňovém řízení a v rozhodnutí. Městský soud v Praze uvedl, že žalobkyně si musela být vědoma toho, že od kupní smlouvy odstoupila, a to toho dne, kdy k odstoupení došlo, tedy 8. 2. 2002. Podle Městského soudu v Praze byla shora popsáním rozsudkem Obvodního soudu pro Prahu 8 tato skutečnost toliko konstatována, nastala však již 8. 2. 2002, proto nemůže jít o novou skutečnost ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a) d. ř.

II.

Podle stěžovatelky je právní názor Městského soudu v Praze nesprávný. Až rozsudkem soudu v občanském soudním řízení totiž bylo podle jejího názoru postaveno na jisto, že stěžovatelka platně odstoupila od kupní smlouvy a že je znovu vlastnící nemovitého majetku, jehož převod byl podroben dani z převodu nemovitosti. Až pravomocný rozsudek ve věci občanskoprávní obnovil jistotu ve vlastnických vztazích mezi ní a kupujícím, a tedy podle jejího názoru až po jeho vydání vyšlo najevo, že ona je spoluvlastnicí onoho nemovitého majetku, což předtím – přes svoji existenci – nebylo známo ani jí, ani správci daně a tato skutečnost nemohla být bez jejího zavinění uplatněna již dříve v řízení, přestože mohla mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.

Dále je podle jejího názoru rozsudek Městského soudu v Praze v rozporu s § 2 d. ř., neboť správce daně nedbal na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů – nepřihlédl totiž ke skutečnosti, že se svých práv souvisejících s prodejem nemovitosti snažila domáhat v občanském soudním řízení, které se vinou protistrany (původního kupujícího) protahovalo, neboť protistrana namítala neplatnost stěžovatelčina odstoupení od kupní smlouvy; z tohoto důvodu stěžovatelce podle jejího názoru uplynula i zákonná dvouletá lhůta pro prominutí daně. Na rozdíl od Městského soudu v Praze nemá stěžovatelka tuto argumentaci za irelevantní.

Rovněž považuje za významné, že daň z převodu nemovitostí zaplatila dvakrát, přičemž nemovitosti fakticky převedla pouze jednou; druhé zdanění je tedy v rozporu se smyslem daně

z převodu nemovitostí. Poukázala v této souvislosti na náleze Ústavního soudu ze dne 19. 8. 2004, sp. zn. I. ÚS 621/02, zveřejněný pod č. 115 na str. 309 ve sv. č. 34 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, v němž se uvádí, že *při ukládání a vymáhání daní jsou orgány veřejné správy povinny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod (čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod), což znamená, že i za situace, kdy platná právní úprava umožňuje zdanit jeden a tentýž příjem u dvou daňových subjektů, je třeba respektovat princip zákazu dvojího zdanění.*

III.

Žalovaný setrval na svém stanovisku k věci; rozsudek Městského soudu v Praze měl za správný. V případě stěžovatelky se podle žalovaného nejedná o dvojí zdanění téhož příjmu, nýbrž o zdanění dvou různých převodů týchž nemovitostí; nejde tedy o dvojí zdanění jednoho právního úkonu. Pokud stěžovatelka měla za to, že platně odstoupila od kupní smlouvy, měla podle § 25 zák. o trojdani ve lhůtě podle jeho odst. 3 požádat o prominutí daně. Pokud by v té době ještě nebyl znám výsledek soudního sporu o určení vlastnictví k předmětným nemovitostem, správce daně by vyčkal do vydání pravomocného rozhodnutí v této občanskoprávní věci a podle jeho výsledku o prominutí daně rozhodl. Stěžovatelka v dané věci nestřežila sama svá práva, když o prominutí daně ve lhůtě nepožádala.

K otázce, zda výrok soudu o určení vlastnictví k nemovitostem je novou skutečností ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a) d. ř., žalovaný uvedl, že i zde se shoduje se závěry Městského soudu v Praze. Nejen rozsudek samotný, ale ani odstoupení od kupní smlouvy takovými skutečnostmi podle žalovaného nejsou. Předmětem daně z převodu nemovitostí je podle žalovaného i úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy následně dojde k odstoupení od převodní smlouvy a smlouva se tím od počátku ruší. Nárok na prominutí daně pak podle žalovaného vzniká včasným podáním žádosti za situace, kdy platně došlo k odstoupení od převodní smlouvy; podmínky týkající se způsobu odstoupení od smlouvy podle žalovaného součástí podmínek pro prominutí daně nejsou. Nelze proto podle něho akceptovat závěr stěžovatelky, že obnovení vlastnických práv rozhodnutím soudu v občanském soudním řízení je novou skutečností ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a) d. ř.

IV.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka má za to, že Městský soud v Praze nesprávně posoudil právní otázku, řekl-li, že pro účely řízení o vyměření daně z převodu nemovitostí není novou skutečností ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a) d. ř. rozsudek soudu v občanském řízení soudním, kterým bylo určeno, že vlastníkem nemovitostí, jejichž převod byl předmětem daně, je stěžovatelka jako kupující, jelikož poté, co ve prospěch kupujícího bylo do katastru nemovitostí vloženo vlastnické právo k nemovitostem, které kupujícímu jako prodávající prodala, od kupní smlouvy platně odstoupila.

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

V.

Pro účely posouzení sporné právní otázky nutno po skutkové stránce konstatovat následující: Kupní smlouvou ze 17. 5. 1999 byly s právními účinky vkladu do katastru nemovitostí ke dni 17. 5. 1999 (rozhodnutím Katastrálního úřadu P.-m. č. j. V 11-13020/99 ze dne 1. 6. 1999) převedeny spoluvlastnické podíly ve výši id. 2/3 ve prospěch stěžovatelky a ve výši id. 1/3 ve prospěch Z. M., k pozemku parc. č. 427/89 – orná půda, o výměře 24 690 m², v k. ú. B., obec P., na kupujícího, společnost K. spol. s r. o.

Stěžovatelka dne 28. 7. 1999 podala daňové přiznání k dani z převodu shora uvedené nemovitosti. První úkon ve vztahu k ní učinil Finanční úřad pro Prahu 8 dne 15. 5. 2002, tj. téměř po třech letech od podání daňového přiznání – vyzval stěžovatelku k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti jí podaného daňového přiznání (správce daně žádal doložení originálu nebo ověřené kopie znaleckého posudku o ceně prodávané nemovitosti platného ke dni právních účinků provedení vkladu do katastru nemovitostí, tj. ke dni 17. 5. 1999). Stěžovatelka v reakci na doručenou výzvu dne 20. 5. 2002 požádala o povolení navrácení lhůty v předešlý stav k podání žádosti o prominutí daně podle § 25 odst. 3 zák. o trojdani. Uvedla, že na základě kupní smlouvy, kterou byla předmětná nemovitost (dědictví po otci, kterému byla vrácena v restituci) převedena na společnost K. spol. s r. o., nebyla kupujícím uhrazena kupní cena, takže následně probíhala složitá a zdoluhavá jednání o řešení situace – nejprve byl prodloužen termín splatnosti kupní ceny, následně (jelikož kupující část prodaného pozemku prodal třetí osobě) stěžovatelka podala návrhy na vydání předběžných opatření omezujících společnost K. spol. s r. o. v dispozici s nemovitostí a žalobu na určení neplatnosti kupní smlouvy a vlastnictví k nemovitosti (tuto žalobu podala 25. 10. 2000). Řízení o žalobě se podle jejího sdělení vleklo, v jeho průběhu dohodla se společností K. spol. s r. o. odstoupení od kupní smlouvy.

Následně byla platebním výměrem Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 11. 9. 2002, č. j. 169701/02/008961/4590, č. 1020001458, vyměřena stěžovateli daň z převodu nemovitostí ve výši 617 250 Kč; platební výměr jí byl doručen 16. 9. 2002. V reakci na něj se dne 1. 10. 2002 zástupkyně stěžovatelky, její dcera Z. M., dostavila na Finanční úřad pro Prahu 8, kde opětovně požádala o povolení navrácení v předešlý stav lhůty k žádosti o prominutí daně podle § 25 odst. 3 zák. o trojdani. Současně požádala o prominutí daňového nedoplatku podle § 65 d. ř. Doložila, že na základě její výše již zmíněné žaloby ze dne 25. 10. 2000 rozhodl Obvodní soud pro Prahu 8 rozsudkem ze dne 20. 6. 2002, sp. zn. 23 C 214/2000, že se určuje, že stěžovatelka je spoluvlastnicí nemovitosti výše specifikované, jejíž převod na společnost K. spol. s r. o. byl podroben dani z převodu nemovitostí. Z odůvodnění rozsudku je patrné, že stěžovatelka po platném uzavření kupní smlouvy od této podle § 48 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. z.“), odstoupila, a to podle soudu nejpozději 8. 2. 2002. Smlouva se tak podle civilního soudu od počátku zrušila (§ 48 odst. 2 o. z.) a stěžovatelka tedy ke dni vydání rozsudku byla vlastnící předmětného spoluvlastnického podílu k nemovitosti.

Podáním datovaným dnem 7. 10. 2002 požádala stěžovatelka podle § 25 odst. 3 zák. o trojdani o prominutí daně z převodu nemovitostí z důvodu odstoupení od smlouvy. Řízení o této žádosti bylo rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 6. 12. 2002, č. j. FŘ-9421/14/02, zastaveno pro nedodržení lhůty pro podání žádosti podle § 25 odst. 3 zák. o trojdani. I žádost o navrácení lhůty v předešlý stav byla stěžovateli rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 4. 12. 2002,

č. j. FR-10331/14/02, zamítnuta, a to s odůvodněním, že s marným uplynutím lhůty podle § 25 odst. 3 zák. o trojdani je spojen zánik práva žádat o prominutí daně, což podle § 14 odst. 10 d. ř. vylučuje její navrácení v předešlý stav.

Podáním ze dne 10. 10. 2002 doručeným Finančnímu úřadu pro Prahu 8 dne 14. 10. 2002 požádala stěžovatelka o prominutí daňového nedoplatku podle § 65 d. ř. a o posečkání daně podle § 60 d. ř. Uvedla vedle skutečností vesměs popsanych již výše, že po vydání rozsudku Obvodního soudu pro Prahu 8 ze dne 20. 6. 2002 tento rozsudek nabyl právní moci teprve 19. 7. 2002 a skutečnost, že je vlastnící předmětné nemovitosti, byla v katastru nemovitostí zaznamenána až v říjnu 2002 (2. 10. 2002 obdržela stěžovatelka podle svého tvrzení nový výpis z katastru nemovitostí). Dále tvrdila, že od kupní smlouvy odstoupila již 14. 6. 2000.

Nato stěžovatelka podáním ze dne 27. 12. 2002 požádala o obnovu řízení ve věci platebního výměru ze dne 11. 9. 2002, č. j. 169701/02/008961/4590, č. 1020001458, která byla Finančním úřadem pro Prahu 8 zamítnuta; odvolání proti tomuto zamítavému rozhodnutí bylo zamítnuto správní žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného.

VI.

Předtím, než bude lze přikročit k výkladu mezi stranami sporného ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) d. ř., nutno objasnit otázku, které že to jsou skutečnosti, jež jsou rozhodné pro vyměření, anebo naopak nevyměření daně z převodu nemovitosti v případě, že poté, co je vlastnické právo k nemovitosti převedeno z prodávajícího na kupujícího, dojde k platnému odstoupení od kupní smlouvy prodávajícím.

Podle § 9 odst. 1 písm. a) věty první zák. o trojdani je předmětem daně z převodu nemovitostí *úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem*. Podle § 9 odst. 2 téhož zákona pak platí, že předmětem daně z převodu nemovitostí je rovněž *úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy a smlouva se tímto od počátku ruší*. Z uvedených ustanovení zák. o trojdani jasně vyplývá, že předmětem daně je zde dokonaný a právně perfektní převod nebo přechod vlastnického práva k nemovitosti; jinými slovy, povinnost platit daň z převodu nemovitostí nastane jen tehdy, převede-li se nebo přejde-li skutečně vlastnické právo k nemovitosti z jedné osoby na druhou. Jen za splnění této podmínky se původní vlastník [v terminologii § 8 odst. 1 písm. a) zák. o trojdani převodce] stane poplatníkem daně a nový vlastník [v terminologii § 8 odst. 1 písm. a) zák. o trojdani nabyvatel] ručitelem. I v případě upraveném v § 9 odst. 2 zák. o trojdani platí, že podmínkou vzniku daňové povinnosti je převod vlastnického práva, který je teprve následně, po odpadnutí závazkověprávního právního úkonu (kupní smlouvy), anulován a vrácen do stavu před provedením převodu vlastnického práva. A contrario tedy platí, že daňová povinnost nevznikne, nedojde-li vůbec k převodu či přechodu vlastnického práva (srov. obdobné závěry v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004 - 50, publikovaném na www.nssoud.cz).

V případě stěžovatelky je mezi stranami nesporné, že k právně perfektnímu převodu vlastnického práva k nemovitosti (přesněji řečeno spoluvlastnického podílu k ní) došlo. Znamená to tedy, že stěžovatelce by měla zásadně vzniknout daňová povinnost. Na rozdíl od situace, kdy soukromoprávní právní úkon zakládající převod vlastnického práva, tedy právní titul (typicky kupní smlouva), byl absolutně, tj. od počátku a s účinky *erga omnes*, neplatný, takže vůbec nevedl k převodu vlastnického práva z původního na nového vlastníka,

a proto zde v takovém případě ani není předmět zdanění, zák. o trojdani podrobuje ve svém § 9 odst. 2 dani z převodu nemovitostí i ty převody vlastnického práva, které byly původně platné a teprve následně byly anulovány odpadnutím právního titulu, byť – z hlediska soukromoprávního (viz pro případ odstoupení od smlouvy § 48 odst. 2 o. z.) – s účinky zrušení právního titulu *ex tunc*.

Jakkoli lze mít pochyby o racionalitě, vhodnosti a možná i přiměřenosti takovéto úpravy, ústavně konformním výkladem lze korigovat pouze některé zcela očividně absurdní důsledky této právní úpravy: Nejvyšší správní soud takto například vyslovil v rozsudku ze dne 22. 3. 2006, č. j. 1 Afs 57/2005 - 61, zveřejněném na www.nssoud.cz, že *možnost uplatnit osvobození od daně z převodu nemovitostí při prvním úplatném převodu vlastnictví ke stavbě či bytu (§ 20 odst. 7 zák. o trojdani) se může vyčerpat jen takovým převodem, jehož účinky později nezaniknou, a jenž tedy splnil svůj ekonomický účel. Úplatný převod stavby či bytu je proto osvobozen od daně i tehdy, pokud táž věc byla již dříve předmětem kupní smlouvy, od níž převodce později odstoupil pro nezaplacení kupní ceny kupujícím*. Dále např. Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 30. 11. 2005, č. j. 6 A 69/2000 - 55, že *daňová povinnost zatěžující převodce nemovitostí je proporcionální, a tedy ve spravedlivé rovnováze mezi zájmy společnosti a základními právy a svobodami osoby, pouze tehdy, pokud jde o takový převod nemovitostí [§ 9 odst. 1 písm. a) zák. o trojdani], jehož účinky později neodpadnou a který přinese smluvním stranám užitek spočívající v uspokojení zájmu nabyvatele na získání nemovitosti do svého vlastnictví, jakož i opačného zájmu převodce na prodeji nemovitosti za sjednanou kupní cenu*. Jestliže došlo k úplatnému převodu nemovitostí, avšak v důsledku nastoupení rozvazovací podmínky jeho právní účinky pominuly a vlastnické právo bylo do katastru nemovitostí zapsáno opětovně ve prospěch převodce, nelze takový převod vůbec podrobit dani z převodu nemovitostí podle § 9 odst. 1 písm. a) zák. o trojdani. V recentní judikatuře Nejvyššího správního soudu lze tedy sledovat tendenci k takovému výkladu ustanovení zákona o trojdani, který v co největší ještě únosné míře (tj. tak, aby se ještě zcela nevzdálil dikci zákona) preferuje poplatníka daně.

Ustanovení § 25 odst. 3 zák. o trojdani ve spojení s § 9 odst. 2 téhož zákona ovšem jsou ve své dikci natolik jednoznačná, že nedávají prostor pro výklad vedoucí k závěru, že dani z převodu nemovitostí není podroben takový převod nemovitostí, který ke dni vyměření daně (za účinnosti právní úpravy, podle které se i daň z převodu nemovitostí vyměřovala platebním výměrem a byla splatná nejpozději do 30 dnů ode dne, v němž mu byl doručen platební výměr o vyměření daně, tj. za účinnosti § 18 zák. o trojdani ve znění účinném do novely provedené zákonem č. 420/2003 Sb., tj. do 31. 12. 2003) již nebyl účinný, neboť – třebaže po jistou dobu účinný byl – následně odpadl v důsledku platného odstoupení od převodní smlouvy jednou ze smluvních stran. Úmyslem zákonodárce, vyjádřeným zcela jednoznačně i v ustanovení § 9 odst. 2 zák. o trojdani, bylo podrobit dani jakýkoli úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy a smlouva se tímto od počátku ruší, bez ohledu na to, zda ke dni vyměření daně ještě zdaňovaný převod má účinek v podobě změny osoby vlastníka nemovitosti, anebo nikoli. Tvrdost této právní úpravy zákonodárce zmírňuje pouze ve velmi omezené míře, a sice (od roku 1998) stanovením právního nároku na prominutí takto vyměřené daně, ovšem za velmi striktně formulovaných podmínek § 25 odst. 3 zák. o trojdani. Uvedené ustanovení ve znění aplikovatelném na případ stěžovatele (tj. ve znění do účinnosti výše již zmíněné novely č. 420/2003 Sb.) pod svým písm. a) podmiňovalo nárok na prominutí daně tím, že k odstoupení od (převodní) smlouvy došlo ve lhůtě 2 let ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí a současně že daňový subjekt ve lhůtě 2 let od této skutečnosti také o prominutí daně požádá; kumulace obou podmínek znamená, že na prominutí daně je nárok jen tehdy, jsou-li splněny obě současně.

V žádném jiném případě nebyl podle rozhodného znění zák. o trojdani nárok na prominutí daně podle jeho § 25 odst. 3 dán.

Z výše uvedeného vyplývá zásadní závěr: Skutečností rozhodnou pro stanovení daňové povinnosti, tj. rozhodnou pro vyměření daně z převodu nemovitostí, není, zda bylo od původně platné a účinné a k věcněprávním účinkům vedoucí převodní smlouvy, týkající se předmětné nemovitosti, odstoupeno a příp. kdy se tak stalo a s jakými účinky, nýbrž pouze, zda k převodu původně došlo. Odstoupení od smlouvy (to, zda bylo platné) a jeho účinky, jakož i další skutečnosti (včasné podání žádosti ve lhůtě podle § 25 odst. 3 *in fine* zák. o trojdani) jsou rozhodné toliko pro posouzení nároku na prominutí daně podle § 25 odst. 3 písm. a) zák. o trojdani, což je právní institut zákona o trojdani, který nelze s vyměřením daně směřovat.

VII.

Stěžovatelka žádala o obnovu vyměřovacího řízení, a sice řízení ve věci daně z převodu nemovitostí vyměřené platebním výměrem Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 11. 9. 2002, č. j. 169702/02/008961/4590, č. 1020001459, který nabyt právní moci poté, co po jeho doručení stěžovatelce (18. 9. 2002) marně uplynula 30-denní lhůta k odvolání, tedy 18. 10. 2002.

Proto bylo na žalovaném (a následně na Městském soudu v Praze v rámci řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí žalovaného), aby posoudil naplnění podmínek pro obnovu řízení. Ty stanoví § 54 d. ř. Jeden z důvodů obnovy je specifikován v odst. 1 písm. a) zmíněného ustanovení, v němž se praví, že *řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se obnoví na žádost příjemce rozhodnutí nebo z úřední povinnosti, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.* Z uvedeného je zřejmé, a zcela správně to uvádí u Městský soud v Praze, že nutným (nikoli však ještě dostatečným) předpokladem pro obnovu daňového řízení (tj. i řízení vyměřovacího) je kumulativní splnění následujících podmínek:

- 1) vyjití najevo a) nových skutečností nebo b) nových důkazů,
- 2) nemožnost uplatnění těchto skutečností či důkazů již dříve v řízení bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně a
- 3) podstatný vliv uvedených skutečností nebo důkazů na rozhodnutí.

Návrh na obnovu řízení opírala stěžovatelka o rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 8 ze dne 20. 6. 2002, sp. zn. 23 C 214/2000, kterým bylo určeno, že stěžovatelka je spoluvlastnicí nemovitosti výše specifikované, jejíž převod na společnost K. spol. s r. o. byl podroben dani z převodu nemovitostí, přičemž z odůvodnění rozsudku je patrné, že stěžovatelka po platném uzavření kupní smlouvy od této podle § 48 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. z.“), odstoupila, a to podle soudu nejpozději 8. 2. 2002.

Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 22. 9. 2004, č. j. 7 A 88/2001 - 55, publikovaném pod č. 446/2005 Sb. NSS, ve vztahu k podmínce novosti uplatněných skutečností či důkazů, že *rozhodující je, že tyto skutečnosti nebo důkazy v době dřívějšího rozhodování již existovaly. Pokud takové skutečnosti nastaly až po právní moci rozhodnutí, není to důvodem pro obnovu řízení. Nové skutečnosti je nutno chápat tak, že může jít jen o skutečnosti v době rozhodování již existující, které nově, tj. po právní moci rozhodnutí,*

jen vyšly najevo a předtím - přes svoji existenci - nebyly známy ani daňovému subjektu ani správci daně, a nemohly být tedy vzaty v úvahu v daňovém řízení a brány v úvahu při rozhodování. Obdobný názor zastává i relevantní odborná literatura (viz např. Jaroslav Kobík: *Správa daní a poplatků s komentářem. Komplexní pohled na problémy správy daní*, 4. akt. vyd., ANAG, Olomouc 2005, str. 428). Uvedený výklad vychází doktrinálně z koncepce „novosti“ skutečností a důkazů, jak byla standardně vykládána ve vztahu k ustanovení § 62 nyní již neplatného zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „spr. ř.“), který ve svém odst. 1 písm. a) obsahuje obdobné ustanovení jako § 54 odst. 1 d. ř. [§ 62 odst. 1 písm. a) spr. ř. hovoří o obnovení řízení na návrh účastníka za podmínky, že vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které mohly mít podstatný vliv na rozhodnutí a nemohly být v řízení uplatněny bez zavinění účastníka řízení]; výklad ustanovení § 62 spr. ř. a doktrinální koncepce na jeho základě vyvinutá je proto – vzhledem k obdobné textaci obou ustanovení a k absenci podstatných rozdílů v systematicke či smyslu a účelu obnovy řízení podle obou procesních předpisů – aplikovatelná i na výklad § 54 odst. 1 písm. a) d. ř. Podle této doktrinální koncepce je pod „novými skutečnostmi nebo důkazy“ třeba rozumět *skutková zjištění (ať už by měla být předmětem dokazování, nebo jejich existenci není třeba dokazovat), která v době rozhodování nemohla být v řízení uplatněna bez zavinění účastníka podávajícího návrh. Tyto skutečnosti nebo důkazy v době řízení tedy nutně existovaly, ale účastník je buď neznal, nebo nemohl použít. (...) Za „novou skutečnost“ (...) nelze považovat skutečnosti nastalé až po proběhlém řízení ukončeném pravomocným rozhodnutím. Pokud nejde o případy, kdy jsou rozhodnutí vydávána s klausulí rebus sic stantibus, tj. kdy je podle zvláštních zákonů takové rozhodnutí možné změnit nebo zrušit právě s ohledem na změnu okolností, bude to důvod k novému (nikoliv tedy obnovenému) řízení, neboť jde již o novou věc* (Vladimír Vopálka, Věra Šimůnková, Miloslav Šolín: *Správní řád. Komentář*, 1. vyd., C. H. Beck, Praha 1999, str. 182). V dalším komentáři ke spr. ř. se obdobně uvádí, že *nové skutečnosti nebo důkazy mohou být důvodem obnovy řízení jen tehdy, jestliže existovaly již v době, kdy se správní záležitost projednávala v původním řízení. Jestliže však nové skutečnosti vznikly až po právní moci přezkoumávaného rozhodnutí, nemohou být důvodem obnovy řízení* (Václav Šlauf a kol.: *Správní řád. Komentář*, Linde, Praha 1993, str. 99). Pokud tedy Městský soud v Praze vyložil ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) d. ř. způsobem, že o skutečnosti či důkazy relevantní pro obnovu řízení se může jednat pouze za nutné podmínky, že v době rozhodování správního orgánu již existovaly, vyložil příslušné ustanovení zákona v souladu s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu i převažujícím názorem správněprávní doktríny.

Obiter dictum nutno poznamenat, že uvedený právní názor má zejména ve vztahu k důkazům nepřehlédnutelné slabiny. Podle něho by např. důvodem pro obnovu řízení nemohl být listinný důkaz, kupříkladu záznam osoby, jež byla určitým relevantním skutečností přítomna, vzniklý až po právní moci rozhodnutí, který by podával informaci o těchto skutečnostech, jež nastaly v době před vydáním rozhodnutí, řízení o němž má být obnoveno. Této slabiny si zřejmě povšiml i zákonodárce v novém správním řádu (zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů), který ve svém ustanovení § 100 odst. 1 písm. a) vedle „původního“ důvodu obnovy, odpovídajícího ustanovení § 62 odst. 1 písm. a) spr. ř. či § 54 odst. 1 písm. a) d. ř., tj. vyjití najevo dříve neznámých skutečností nebo důkazů, které existovaly v době původního řízení a které účastník, jemuž jsou ku prospěchu, nemohl v původním řízení uplatnit, přidává i další důvod s důvodem prvním úzce související, a sice že *se provedené důkazy ukázaly nepravdivými*. Pro posouzení věci stěžovatelky však pochybnost Nejvyššího správního soudu o převažujícím výkladu ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) d. ř. nemá významu, neboť mezi účastníky není sporné a nepochybuje o tom ani Městský soud v Praze, že rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 8, jenž měl být důvodem obnovy řízení, byl

vydán před vydáním rozhodnutí, řízení o němž má být obnoveno, a že stejně tak k odstoupení od kupní smlouvy, k němuž mělo podle rozsudku dojít nejpozději 8. 2. 2002, se událo před vydáním platebního výměru, takže v obou případech se v intencích dosud převažujícího výkladu jedná o „nové skutečnosti či důkazy“.

Podmínky pro obnovu řízení, vyplývající z § 54 odst. 1 písm. a) d. ř., lze charakterizovat jejich klíčovými vlastnostmi takto:

- 1) objektivní skutkový aspekt - vyjití najevo a) nových skutečností nebo b) nových důkazů, tj. objektivní existence skutečností či důkazů v době rozhodování správního orgánu v původním řízení (dle všeobecně přijímané výkladové doktríny), jejich neznámost účastníkům řízení a správnímu orgánu v době rozhodování a seznámení se s nimi poté, co bylo rozhodnuto;
- 2) subjektivní skutkový aspekt - nemožnost uplatnění těchto skutečností či důkazů již dříve v řízení bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně, tj. absence zavinění na straně účastníka či správního orgánu ve vztahu k seznámení se s těmito skutečnostmi či důkazy a ve vztahu k jejich uplatnění v původním správním řízení (jinak řečeno, skutečnosti či důkazy, jež mají být důvodem obnovy řízení, nesměly být účastníku či správnímu orgánu neznámé pro jeho nedbalost či úmysl se s nimi neseznámit a nesměly zůstat neuplatněny pro zaviněné opomenutí účastníka či správního orgánu je v původním řízení uplatnit);
- 3) (objektivní) relevance nových skutečností či důkazů z hlediska výsledku řízení, jež má být obnoveno - podstatný vliv uvedených skutečností nebo důkazů na rozhodnutí, tj. musí se jednat o skutečnosti, jež by v původním řízení byly pro výsledek rozhodnutí relevantní.

Městský soud v Praze dospěl k závěru, že skutečností, na kterou stěžovatelka poukazuje v žádosti o obnovu řízení, není samotný rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 8, nýbrž to, že odstoupila od kupní smlouvy, tj. že nepoukazuje na nový důkaz (rozsudek vydaný v občanskoprávním řízení), nýbrž na novou skutečnost (na to, že došlo k projevu vůle směřujícímu k odstoupení od kupní smlouvy). Na základě toho usoudil, že odstoupení od kupní smlouvy muselo být stěžovatelce známo od okamžiku, kdy je uskutečnila, tedy nejpozději od 8. 2. 2002, čili ještě před vydáním platebního výměru, řízení o němž se mělo podle návrhu stěžovatelky obnovit. Tato úvaha Městského soudu v Praze je správná potud, pokud zkoumá naplnění subjektivního skutkového aspektu jako důvodu obnovy řízení a nespokojuje se s – nutně zkratkovitým – závěrem, že již jen z toho, že k určitým skutečnostem došlo před vydáním rozhodnutí, řízení o němž se má obnovit, vyplývá také, že je žadatel o obnovu měl a mohl v původním řízení uplatnit.

Jistou slabinou závěrů Městského soudu v Praze nicméně je, že pomíjí skutečnost, že stěžovatelka ve své žádosti o obnovu jako její důvod uplatnila vyjití najevo jak nových skutečností, tak nových důkazů. Uplatňovanou novou skutečností je, jak výše uvedeno, projev vůle stěžovatelky směřující k odstoupení od kupní smlouvy (skutečností není samotné odstoupení od smlouvy, neboť zde se nejedná o skutečnost, nýbrž o právní následek projevu vůle). Vedle této skutečnosti ovšem stěžovatelka uplatňuje i důkaz o ní v podobě rozsudku, v němž se ona skutečnost popisuje; důkaz je tedy jakousi „sekundární“ skutečností, z níž má vyplývat nepochybný závěr o tom, že nastala a jaká byla „primární“ skutečnost (obsah rozsudku podává informaci o tom, zda, kdy a jakým způsobem byl učiněn projev vůle směřující k odstoupení od kupní smlouvy). Městský soud v Praze se proto vedle zkoumání subjektivního skutkového aspektu u projevu vůle směřujícího k odstoupení od kupní smlouvy měl také zabývat – pokud se již při zkoumání podmínek pro obnovu řízení vydal nejprve touto

cestou – také subjektivním skutkovým aspektem u uplatňovaného důkazu, tj. rozsudku, kdy se s ním skutečně seznámila a co z obsahu rozsudku (zda jen jeho výrok, se kterým se mohla seznámit při vyhlášení rozsudku, či i jeho odůvodnění, s nímž se mohla v plné míře seznámit teprve z písemného vyhotovení rozsudku po jeho doručení) vlastně má být důkazem.

Přes výše uvedené ovšem Městský soud v Praze posoudil žalobu stěžovatelky ve výsledku zcela správně. Podmínkou obnovy řízení, která v daném případě nebyla naplněna – a naplněna z podstaty věci ani být nemohla – totiž je objektivní relevance nových skutečností či důkazů z hlediska výsledku řízení, jež má být obnoveno. Jak již bylo v tomto rozsudku vyloženo sub VI., skutečností rozhodnou pro stanovení daňové povinnosti, tj. rozhodnou pro vyměření daně z převodu nemovitostí, není, zda bylo od původně platné a účinné a k věcněprávním účinkům vedoucí převodní smlouvy, týkající se předmětné nemovitosti, odstoupeno a příp. kdy se tak stalo a s jakými účinky, nýbrž pouze, zda k převodu původně došlo. Odstoupení od smlouvy (to, zda bylo platné) a jeho účinky, jakož i další skutečnosti (včasné podání žádosti ve lhůtě podle § 25 odst. 3 *in fine* zák. o trojdani) jsou rozhodné toliko pro posouzení nároku na prominutí daně podle § 25 odst. 3 písm. a) zák. o trojdani, což je právní institut zákona o trojdani, který nelze s vyměřením daně směřovat. Rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 8 je veřejnou listinou (viz § 31 odst. 4 daň. ř. a odkaz na § 134 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, v poznámce pod čarou č. 8 u § 12 odst. 1 daň. ř.; podrobněji k pojmu veřejné listiny v daňovém řízení viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2006, č. j. 2 Afs 158/2005 - 82, www.nssoud.cz), tedy ve své podstatě důkazem o skutečnostech v rozsudku popisovaných, o nichž platí vyvratitelná domněnka pravdivosti. Tento rozsudek ovšem vypovídá toliko o skutečnostech rozhodných pro posouzení nároku na prominutí daně z převodu nemovitostí, avšak nevypovídá o ničem, co by bylo rozhodné pro vyměření této daně, neboť se zabývá toliko okolnostmi následného odstoupení od platně uzavřené kupní smlouvy na nemovitost, jejíž převod byl podroben zdanění.

VIII.

K podpůrné argumentaci stěžovatelky opírající se o porušení § 2 d. ř. nutno poznamenat, že základní zásady daňového řízení se přirozeně vztahují i na řízení o obnově. V případě stěžovatelky však v řízení o obnově nebyly porušeny. Skutečnost, že občanské soudní řízení před Obvodním soudem pro Prahu 8, které vyústilo v rozsudek ze dne 2. 6. 2002 sp. zn. 3 C 214/2000, se protahovalo, je pro účely řízení o obnově ve věci platebního výměru na daň z převodu nemovitostí vyměřené stěžovatelce zcela irrelevantní, neboť nemůže nic změnit na tom, že – jak výše podrobně vyloženo – skutečnost, zda a případně kdy stěžovatelka odstoupila od platně uzavřené kupní smlouvy, na jejímž základě byla nemovitost, podrobená dani z převodu nemovitostí, převedena, není skutečností rozhodnou pro posouzení splnění podmínek pro vznik daňové povinnosti.

Průtahy v uvedeném občanskoprávním řízení, stejně jako skutečnost, že stěžovatelka ve své podstatě získala převáděnou nemovitost v restituci, v níž byla tato nemovitost vydána jejímu zesnulému otci, jakož i to že její majetkové poměry jsou skromné, stejně jako okolnost, že byla nucena nemovitost prodávat dvakrát, jelikož první transakce skončila ekonomickým neúspěchem pro insolventi kupujícího, takže ekonomicky vzato byl prodej její nemovitosti podroben opakovanému zdanění (na to stěžovatelka vcelku případně upozorňuje s odkazem na judikaturu Ústavního soudu), mohou či mohly být ve vztahu k právní pozici stěžovatelky jistě relevantními. Ne však v řízení o obnově, v němž uvedené skutečnosti rozhodnými nejsou, neboť na ně nejsou vázány zákonné podmínky přípustnosti obnovy, nýbrž zejména

v případných řízeních o prominutí daně podle § 55a d. ř. (takové řízení není existencí zvláštního institutu prominutí daně podle § 25 odst. 3 d. ř. vyloučeno, nýbrž stojí vedle něho; odst. 5 v § 55a d. ř. tomu nebrání) či o prominutí daňového nedoplatku podle § 65 d. ř. Z obsahu spisu je patrné, že jak řízení podle § 55a d. ř., tak řízení podle § 65 d. ř. bylo ve věci stěžovatelky vedeno, avšak pro ni v obou případech neúspěšně. Přezkumná činnost Nejvyššího správního soudu v řízení o kasační stížnosti je ovšem vymezena předmětem řízení, který je ve své podstatě odvozen od předmětu řízení žalobního. Předmětem žalobního řízení před Městským soudem v Praze byla otázka zákonnosti rozhodnutí o obnově řízení, jiné otázky, zejména pak otázky týkající se aplikace ustanovení § 55a či § 65 d. ř., nikoli (otázku přípustnosti takového soudního přezkumu není důvodu pro účely posouzení důvodnosti kasační stížnosti stěžovatelky řešit). Proto není její podpůrná argumentace v její věci případná.

Obiter dictum Nejvyšší správní soud poznamenává, že trefná je argumentace žalovaného, že stěžovatelka nedostatečně střežila svá práva v souvislosti s procesem jednání o dodatečných podmínkách zaplacení kupní ceny a v souvislosti s následným odstupováním od kupní smlouvy. Ve shodě se žalovaným má Nejvyšší správní soud za to, že stěžovatelka mohla a měla jednostranný právní úkon spočívající v odstoupení od kupní smlouvy učinit v takovém časovém horizontu ode dne vzniku právních účinků vkladu vlastnického práva k prodávané nemovitosti do katastru nemovitostí ve prospěch kupujícího, aby byla schopna stihnout podat žádost o prominutí daně ve lhůtě podle § 25 odst. 3 zák. o trojdani, a především měla takovou žádost v této lhůtě také skutečně podat. Pokud chtěla dosáhnout efektu spočívajícího v prominutí daně z převodu nemovitostí, mohla a měla tak učinit i s rizikem, že k takovému kroku možná podle kupní smlouvy či podle příslušných ustanovení občanského zákoníku nemusely být dány podmínky a že o platnost odstoupení od kupní smlouvy a o jeho právní následky se povede občanskoprávní spor před soudem. Požádala-li by o prominutí daně a zároveň v žádosti sdělila správci daně, že v souvislosti s otázkou platnosti odstoupení od smlouvy probíhá či může proběhnout občanskoprávní spor, příp. že otázka vlastnictví nemovitosti není jednoznačně vyřešena, správce daně by mohl vyčkat výsledku soudního řízení a teprve v závislosti na něm rozhodnout o žádosti, anebo by si mohl o platnosti odstoupení od smlouvy a jeho právních následcích učinit jako o předběžné otázce úsudek sám (§ 28 odst. 1 věta druhá d. ř.) a na základě tohoto úsudku o žádosti rozhodnout i bez vyčkání soudního rozhodnutí, ovšem s rizikem případné obnovy řízení podle § 54 odst. 1 písm. c) d. ř.

IX.

Městský soud v Praze tedy – přes dílčí pochybení při výkladu ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) d. ř. – posoudil žalobu stěžovatelky správně jako nedůvodnou a zamítl ji, neboť žalovaný správně nepřipustil obnovu řízení o vyměření daně z převodu nemovitostí na základě předložení důkazu, který nebyl relevantní ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro vyměření této daně, nýbrž mohl být eventuálně relevantní toliko pro řízení o prominutí této daně, jež s řízením vyměřovacím nelze směřovat, jakkoli s ním po věcné stránce nepochybně souvisí.

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění žádných z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelkou a kasační stížnost proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

X.

Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. srpna 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu