



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **K. V.**, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Šímou, advokátem se sídlem Purkyňova 43, 301 62 Plzeň, proti žalovanému **Ministerstvu financí** se sídlem Letenská 15, 110 00 Praha 1, proti rozhodnutí ze dne 1. 3. 2004, č. j. 264/13 661/2004, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2006, č. j. 5 Ca 7/2005 - 44,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 20. 4. 1995 uzavřel žalobce jako prodávající smlouvu o prodeji podniku. Součástí podniku byly též nemovitosti, k nimž získal kupující vlastnické právo vkladem do katastru nemovitostí s právními účinky ke dni 26. 4. 1995. K odstoupení od této smlouvy došlo podle rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 25. 3. 2003, č. j. 32 Odo 395/2002-174, nejpozději dne 9. 6. 1996, kdy byl projev vůle prodávajícího prokazatelně doručen kupujícímu.

Platebním výměrem ze dne 5. 3. 1997 byla žalobci vyměřena daň z převodu nemovitostí, která byla ještě zvýšena kvůli nepodání daňového přiznání. Dne 18. 7. 2002 požádal žalobce Finanční ředitelství v Plzni o prominutí této daně; řízení o žádosti však bylo zastaveno rozhodnutím ze dne 22. 10. 2002. Dne 4. 7. 2003 podal žalobce další žádost o prominutí daně; řízení o ní bylo rovněž zastaveno, a sice rozhodnutím ze dne 7. 11. 2003.

Žalobce napadl posledně jmenované rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze; ten ji však zamítl rozsudkem ze dne 27. 9. 2006. Přisvědčil žalovanému v tom, že prominout daň z převodu nemovitostí podle § 25 odst. 3 zákona ČNR č. 357/1992 Sb.,

o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném ke dni převodu (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“), může finanční ředitelství pouze na žádost poplatníka v případech, kdy k odstoupení od smlouvy dojde ve lhůtě šesti měsíců ode dne vkladu práva do katastru nemovitostí a kdy současně poplatník v této lhůtě o prominutí daně požádá. V souzené věci došlo ke vkladu práva dne 26. 4. 1995, odstoupeno pak bylo dne 9. 6. 1996; podmínky pro případné prominutí daně tak nebyly splněny.

Proti rozsudku Městského soudu v Praze podal žalobce kasační stížnost. V úvodu zdůraznil, že situace ohledně odstoupení od smlouvy byla postavena najisto až usnesením Nejvyššího soudu ze dne 25. 3. 2003, které bylo vydáno téměř po pěti letech od zahájení řízení; za tohoto nejistého stavu nemohl žalobce řádně postupovat ani v oblasti daňové. Zdlouhavost řízení přitom nemůže být žalobci přičítána k tíži. Městský soud pochybil, pokud nebral v potaz nesoulad mezi právem soukromým a právem veřejným (daňovým); je přitom jeho povinností respektovat jednotnost celého právního řádu. Odstoupení od smlouvy, jejímž předmětem je nemovitost, je nutno posuzovat v režimu občanského zákoníku. To znamená, že účinky odstoupení nastávají k okamžiku uzavření smlouvy, která se tak ruší od samého počátku. Soud pochybil i tím, že při aplikaci relevantních ustanovení nepřihlížel k jejich účelu a smyslu a k principům uznávanými demokratickými státy (srov. nález Ústavního soudu IV. ÚS 412/99). Účelem daně z převodu nemovitostí má být zdanění získané majetkové hodnoty; zdanění tak není na místě, obnovuje-li se odstoupením od smlouvy majetkový a právní stav, jaký zde byl před uzavřením smlouvy. Institut prominutí daně se navíc mění. Podle současné úpravy § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. se daň ve zde uvedených případech a lhůtách promine bez dalšího; odst. 5 pak stanoví, že k prominutí daně podle odst. 3 a 4 může dojít kdykoliv. Soud tak při hodnocení sporné otázky musí přihlížet i k tendenci v pojetí zdanění.

Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že průtahy v občanskoprávním řízení nemění nic na skutečnosti, že k odstoupení od smlouvy došlo až dne 9. 6. 1996, tj. po více než jednom roce od vkladu práva do katastru nemovitostí. Prvá žádost o prominutí daně byla podána až v roce 2002, další pak v roce 2003; ani jedna ze dvou podmínek prominutí daně tak nebyla splněna. Ustanovení § 25 odst. 3, 4 a 5 v platném znění nelze na projednávanou věc aplikovat; krom toho je i podle nové úpravy nutno dodržet hmotněprávní podmínky prominutí daně. Námitka založená na novém znění ustanovení § 25 je navíc námitkou novou ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Žalobce ve své kasační stížnosti zdůrazňuje, že z převodu nemovitosti neměl žádný prospěch, a daň by mu tedy prominuta být měla. Daní z převodu nemovitostí se však nezdaňují příjmy získané převodem, nýbrž samotný převod (k tomu srov. č. 992/2006 Sb. NSS). Zdejší soud souhlasí se žalobcem v tom, že zdanění je příliš tvrdé v případě, že od smlouvy, již byla nemovitost převedena, bylo později odstoupeno, a že prominutí daně slouží právě k odstranění této tvrdosti; aplikace tohoto institutu má však svá pravidla a omezení, která žalobce přehlíží.

Podle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění před novelou provedenou zákonem č. 169/1998 Sb., s účinností k 15. 8. 1998, nebyl na prominutí daně právní nárok. Bylo na finančním ředitelství, zda daň promine z důvodu tvrdosti; přitom musela být splněna

podmínka, že k odstoupení od smlouvy došlo do šesti měsíců ode dne vkladu práva do katastru nemovitostí a poplatník v této lhůtě o prominutí daně požádal. Právní účinky vkladu práva v žalobcově případě nastaly dne 26. 4. 1995; žalobce pak odstoupil od smlouvy až dne 9. 6. 1996, tedy více než rok poté. Nebyla tak splněna ani první z výše uvedených podmínek, tedy odstoupení do šesti měsíců ode dne vkladu práva. O nesplnění druhé podmínky snad ani nemůže být sporu: první žádost totiž žalobce podal až po sedmi letech od vkladu práva, druhou (která je předmětem řízení v této věci) pak po osmi letech. Zdlouhavost soudního řízení a z toho plynoucí právní nejistota, na niž žalobce poukazuje, nemají pro posouzení věci žádný význam. Jedinými podmínkami, při nichž za rozhodné právní úpravy přicházelo v úvahu prominutí daně z převodu nemovitostí, bylo odstoupení ve lhůtě a podání žádosti ve lhůtě. Zákon nevyžadoval (a dosud nevyžaduje), aby civilní soudy pravomocně a dokonce i v dovolacím řízení potvrdily, že k odstoupení skutečně došlo, resp. že vlastníkem sporných nemovitostí je nadále původní prodávající, ačkoliv to smluvní partner zpochybňoval u soudu. Ostatně není zřejmé, proč se žalobce dovolává právě usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 3. 2003: první žádost o prominutí daně totiž podal již 18. 7. 2002, bez ohledu na neskončené dovolací řízení. Spojuje-li tedy nyní možnost požádat o prominutí daně až se skončením dovolacího řízení, vyznívá to spíše účelově.

Žalobce upozorňuje na nesoulad mezi právem soukromým a právem veřejným a na to, že účinky odstoupení měly být posuzovány podle občanského zákoníku. Dosud rozhodující orgány nezpochybnil, že k odstoupení platně došlo, a že smlouva tak byla zrušena od samého počátku. I úplatný převod vlastnictví k nemovitosti, po němž následuje odstoupení od smlouvy a její zrušení od samého počátku, je ale předmětem daně (srov. § 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb.). Taková zákonná úprava je nutná: v okamžiku vzniku daňové povinnosti, podání daňového přiznání a vyměření daně totiž nebývá zřejmé, že jedna ze stran od smlouvy v budoucnu odstoupí, a že tak odpadne právní skutečnost, která dala vzniknout daňové povinnosti. Citované ustanovení § 9 odst. 2 tak poskytuje zákonný podklad pro vyměření daně a dispozici státu se zaplacenou částkou i poté, co odpadl právní důvod vyměření daně a na úkon podléhající zdanění se hledí, jako by se nikdy neuskutečnil. V zájmu odstranění jisté ekonomické nerovnováhy, která nastává v případě odstoupení od smlouvy (prodávající jakožto osoba povinná k platbě daně nenabude očekávaného majetkového prospěchu, nebo již nabytého opět pozbude), je možné tuto daň prominout, ovšem jen při splnění zákonných podmínek. Podmínky ustanovení § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., v rozhodném znění, jakkoli je žalobce může považovat za příliš přísné, jsou stanoveny jednoznačně; nelze tak účinně argumentovat „*smyslem a účelem*“ s cílem zhojit to, že žalobce tyto podmínky nesplnil.

Žalobce má pravdu v tom, že institut prominutí daně se mění a možnosti poplatníků požádat o prominutí daně jsou stále rozšiřovány. V době, kdy žalobce podal prvou žádost o prominutí daně (18. 7. 2002), již platilo, že finanční ředitelství musí žádost prominout při splnění stanovených podmínek; těmi bylo odstoupení od smlouvy ve lhůtě dvou let ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí a podání žádosti o prominutí daně v téže lhůtě. Na žalobcovu situaci se však tato nová úprava nevztahovala: podle přechodného ustanovení čl. II bodu 2 zákona č. 168/1998 Sb., se totiž mělo novelizované ustanovení § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., použít jen na případy, kdy právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí nastaly po účinnosti tohoto zákona, tedy po 15. 8. 1998. V případě žalobce, kdy právní účinky vkladu nastaly k 26. 4. 1995, tak aplikace nové dvouleté lhůty nepřipadala v úvahu. Zákonem č. 420/2003 Sb., byl pak s účinností k 1. 1. 2004 vložen do § 25 nový odstavec 5, podle nějž může k prominutí daně podle odstavců 3 a 4 dojít kdykoliv.

I po 1. 1. 2004 zůstalo nezměněno znění § 25 odst. 3, které pro prominutí daně stále vyžadovalo, aby odstoupení od smlouvy i podání žádosti nastaly ve dvouleté lhůtě ode dne vzniku právních účinků vkladu práva. Odstavec 5 citovaného paragrafu pak nijak nezasahuje do pravidla stanoveného v odstavci 3: netýká se totiž lhůty pro hmotněprávní úkon odstoupení od smlouvy ani pro procesní úkon podání žádosti u správce daně (a obecněji řečeno vůbec nestanoví pravidlo pro jednání daňového subjektu), nýbrž umožňuje správci daně rozhodnout o prominutí daně v kterékoli fázi daňového řízení – jak uvádí důvodová zpráva, například i před vyměřením daně. To, kdy může o žádosti rozhodnout správce daně, nesouvisí s tím, dokdy a při splnění jakých podmínek může žádost podat daňový subjekt. Odkaz na odstavce 3 a 4 obsažený v odstavci 5 neznamená, že by se daňový subjekt postupující podle odstavce 3 či 4 zprošťoval povinností splnit některé z podmínek zde stanovených. Odstavec 5 říká pouze tolik, že pokud k odstoupení a k podání žádosti došlo ve lhůtě určené zákonem, daň bude prominuta, a to i tehdy, pokud v době podání žádosti či v době rozhodování o ní ještě třeba nebyla ani vyměřena. Lhůta stanovená v § 25 odst. 3 se postupně prodlužuje (z původních šesti měsíců, které bylo třeba dodržet v žalobcově věci, na nynější tři roky – srov. současné znění § 25 odst. 3 po novelizaci provedené zákonem č. 230/2006 Sb., s účinností k 1. 6. 2006) a původní uvážení správce daně („*Finanční ředitelství může prominout*“) bylo nahrazeno povinností rozhodnout při splnění stanovených podmínek („*Finanční ředitelství promine*“); pouhým poukazem na tento trend ovšem nelze zdůvodnit nerespektování zákonného pravidla, podle něž měl žalobce v rozhodné době postupovat.

Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 11. července 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu