



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferfeckého a Mgr. Aleše Sabola ve věci

žalobce: **RENYSON 2000, a.s.**
sídlem Rumunská 655/9, Liberec
zastoupeného advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem
sídlem 1. máje 97/25, Liberec

proti

žalovanému: **Ministerstvo financí**
sídlem Letenská 15, Praha 1,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2018, č. j. MF-21440/2018/3901-6,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2018, č. j. MF-21440/2018/3901-6, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Davida Hejzlara, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný zamítl žádost žalobce o prominutí daně z převodu nemovitostí ze dne 29. 7. 2008, doplněnou podáním žalobce ze dne 23. 10. 2013, ve výši 25 721 000 Kč vyměřené Finančním úřadem v Hradci Králové platebním výměrem ze dne 4. 4. 2005, č. j. 94910/05/228960/1126 (dále jen „**platební výměr**“). Žádost byla podle žalobce podána z důvodu zamezení nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňového zákona, kdy po řadě let aplikace § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o trojdani**“), došlo k radikální změně soudní i správní praxe, aniž by se toto ustanovení zákona o trojdani podstatně změnilo.
2. Žalobce v žalobě zdůraznil, že se již jedná o třetí rozhodnutí v téže věci, neboť předešlá dvě rozhodnutí žalovaného byla zrušena v rámci předchozího soudního přezkumu, nicméně i nyní žalobce zásadně setrval na svém procesním stanovisku, že ani v případě napadeného rozhodnutí žalovaný nedostál požadavkům přezkoumatelnosti svého rozhodnutí, které na něj v souvislosti s předchozím soudním přezkumem ve věci jeho žádosti kladl nejprve Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 56/2013 - 32 (dále jen „**první zrušující rozsudek**“), a později též Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 28. 8. 2018, č. j. 6 Af 52/2015 - 53 (dále též jen „**druhý zrušující rozsudek**“).

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí po stručné sumarizaci předchozího průběhu řízení předeslal, že v projednávané věci znovu posoudil žádost žalobce, a to v souladu s právním názorem vyjádřeným Městským soudem v Praze ve druhém zrušujícím rozsudku. Zároveň upozornil na skutečnost, že žalovaný mohl zcela nebo částečně prominout daň pouze z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů tak, jak to vyplývalo z § 55a odst. 1 tehdy platného a účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o správě daní**“) ve spojení s § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“).
4. Poté žalovaný přistoupil k definování neurčitého právního pojmu „*nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“ ve smyslu § 55a odst. 1 zákona o správě daní (dále též „**aplikační nesrovnalost**“), a to tím, že v obecné rovině uvedl, že prominutí daně z tohoto důvodu bylo specifickým prostředkem liberační povahy, jehož hlavním smyslem bylo reagovat na možné protiklady v daňových zákonech. Zároveň podotkl, že se vždy jednalo o výjimečné případy adekvátního řešení jako projevu „*vyšší daňové spravedlnosti*“. Aplikační nesrovnalosti tak podle žalovaného nemohla být nezákonnost nebo nesprávnost aplikace daňověprávních norem, protože k jejich nápravě sloužily opravné a jiné dozorní prostředky podle zákona o správě daní. Za aplikační nesrovnalosti nebylo lze považovat ani kolizi dvou právních norem, které nebyly v obou případech z oblasti daňového práva. Konečně za aplikační nesrovnalosti nemohla platit ani nevhodnost nebo nespravedlnost jasné a nerozporné daňové právní normy či její absence pro praxi, protože správce daně nemohl v rámci institutu prominutí daně nahrazovat činnost zákonodárce. Charakter aplikačních nesrovnalostí neměla „*bez dalšího*“ ani nejednoznačnost, neurčitost či nejasnost výkladu daňověprávních ustanovení.

5. Následně žalovaný s odkazem na základy teorie práva uvedl, že právní normu nepředstavuje text ustanovení právního předpisu, neboť skutečný obsah právní normy lze zjistit teprve prostřednictvím její interpretace. Zákonodárce podle názoru žalovaného nemohl při tvorbě právních předpisů předvídat a kazuisticky řešit všechny myslitelné situace, proto jsou ustanovení právních předpisů z povahy věci obecná a k jejím fundamentálním znakům patří „jistá míra nejednoznačnosti či neurčitosti“, ačkoliv by se zákonodárce měl snažit o co nejednoznačnější znění takovýchto ustanovení.
6. Podle žalovaného dále nebylo neobvyklé, že v době účinnosti určité právní úpravy dojde někdy i k radikální změně správní praxe při jejím výkladu, a to především v návaznosti na vznik či změnu judikatury Nejvyššího správního soudu. Jakkoliv tedy panoval zájem na co největší stabilitě a předvídatelnosti správního rozhodování, mohlo postupně přirozeným vývojem dojít k významnému posunu v právních názorech správních orgánů a soudů. Legitimní očekávání přitom naplňovala taková změna správní praxe, která byla dostatečně odůvodněná. Změna či zpřesnění judikatury však podle žalovaného působily vždy pouze do budoucna a nebyly důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků ve stejných věcech, které však byly pravomocně skončeny ve správním nebo daňovém řízení před vydáním příslušného judikátu.
7. V daňovém právu přitom bylo lze seznat velké množství ustanovení, které bylo dle žalovaného možno potenciálně hodnotit jako nejednoznačná nebo neurčitá, např. z důvodu sporů o jejich výklad. Pokud by v těchto případech měla být spatřována aplikační nesrovnalost, muselo by z tohoto důvodu docházet ve smyslu § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu k prominutí daně všem daňovým subjektům, jichž by se aplikace takových nejednoznačných ustanovení týkala. Takové hodnocení ve věcech předchozí právní úpravy by pak vedlo k absurdnímu závěru, že by individuální žádost dle § 55a odst. 1 zákona o správě daní měla v zásadě silnější postavení než řádné a mimořádné opravné prostředky, pro jejichž uplatnění stanovil zákon o správě daní přísnější podmínky a vymezené lhůty. Prominutím daně vyměřené v daňovém řízení pravomocně skončeném před změnou judikatury by navíc znamenalo popření závěrů Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu o temporálních účincích judikatury.
8. Podpůrně pak žalovaný odkázal na svou ustálenou praxi při rozhodování žádostí podle § 55a odst. 1 zákona o správě daní, podle níž nebylo ve výkladových nejasnostech hmotněprávních daňových zákonů spatřováno naplnění neurčitého právního pojmu aplikační nesrovnalosti, nýbrž bylo považováno za jeden z důvodů tvrdosti zákona ve smyslu dále aktualizovaného pokynu žalovaného D-319, kterým se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle ustanovení § 55a zákona o správě daní.
9. Žalovaný tak v odůvodnění napadeného rozhodnutí uzavřel, že jako aplikační nesrovnalost by mohla být posouzena pouze nejednoznačnost či neurčitost kvalifikované povahy, výrazně přesahující obvyklou míru obecnosti jiných ustanovení daňového práva a hraničící s nesrozumitelností, kterou však žalovaný v případě § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani vyloučil, pročez konstatoval, že podmínky k prominutí daně nebyly v dané věci naplněny.

III. Žaloba

10. Žalobce v podané žalobě nejprve v obecné rovině konstatoval, že napadené rozhodnutí je nezákonné a že žalovaný nesprávně a nespravedlivě vyložil a aplikoval pojem aplikační nesrovnalost. Odůvodnění napadeného rozhodnutí bylo navíc podle žalobce zcela

nedostatečné, čili nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, protože byl žalobce napadeným rozhodnutím zkrácen na svých právech.

11. Poté žalobce velmi obsírně zrekapituloval dosavadní průběh daňového řízení v projednávané věci a popsal, že v roce 2002 uskutečnil majetkový vstup do společnosti HYPMAR HK, s.r.o., přičemž jeho nepeněžitým vkladem byla část podniku ve vlastnictví žalobce a transakce byla uskutečněna na základě smlouvy o vkladu části podniku ze dne 23. 11. 2002. Ve smyslu takto uzavřené smlouvy se jednalo o určitý přesně vymezený soubor hmotných a nehmotných složek podnikání, k nim náležející věci, práva a jiné majetkové hodnoty. Aktiva podniku byla tvořena výhradně nemovitým majetkem. Hodnota části podniku jako nepeněžního vkladu do základního kapitálu byla určena znalcem na částku 1 015 000 Kč, vklad do základního kapitálu společnosti HYPMAR HK, s.r.o. činil 980 000 Kč, zbytek ceny, částka 35 000 Kč, tvořila emisní ážio. Žalobce byl v dobré víře, že mu ohledně nemovitostí nevznikla povinnost k dani z převodu nemovitostí a že byl od této daně osvobozen. Přesto žalobci byla daň z převodu nemovitostí platebním výměrem vyměřena. Žalobce požádal správce daně o sdělení důvodu rozdílu, správce daně přípisem ze dne 10. 5. 2005 žalobci sdělil, že jako základ určil cenu sjednanou za nemovitosti, které byly zahrnuty v části podniku, ve výši 514 420 000 Kč (bez ceny za nemovitosti osvobozené od daně). Jako cenu nemovitostí osvobozených od daně dle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani správce daně určil částku 980 000 Kč. Žalobce proti platebnímu výměru podal odvolání a požádal žalovaného o stanovisko ve věci osvobození od daně z převodu nemovitosti v případě vkladu podniku do obchodní společnosti. Žalovaný odpověděl přípisem ze dne 7. 6. 2005, v němž žalobci sdělil, že osvobození

se vztahovalo pouze na vklady nemovitostí do základního kapitálu. Protože v té době byly shodného názoru i správní soudy (například Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 25. 8. 2004, č. j. 15 Ca 215/2003 - 63), vzal žalobce své odvolání proti platebnímu výměru zpět. V návaznosti na zvrát v rozhodovací praxi finančních orgánů i správních soudů podal žalobce ještě žádost o povolení obnovy řízení ve věci předmětného platebního výměru, řízení však bylo zastaveno a odvolání žalobce proti zastavení řízení zamítnuto.

12. Žalobce následně uvedl, že jeho souběžně podanou žádost o prominutí daně žalovaný poprvé zamítl rozhodnutím ze dne 30. 4. 2009, č. j. 49/79933/2009 - 493, zamítavé rozhodnutí žalovaného, stejně jako na něj navazující rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. 5. 2013, č. j. 5 Ca 90/2009 - 38, však Nejvyšší správní soud prvním zrušujícím rozsudkem zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Poté žalovaný v projednávané věci rozhodl podruhé o zamítnutí žádosti žalobce rozhodnutím ze dne 3. 6. 2015, č. j. MF-17211/2014/39, načež Městský soud v Praze druhým zrušujícím rozsudkem i toto rozhodnutí žalovaného zrušil. Žalobce upozornil, že v projednávané věci tak napadené rozhodnutí bylo již třetím zamítavým rozhodnutím v řadě, přičemž ani nyní žalovaný neodstranil soudy vytýkané vady tak, jak je v žalobě zevrubně představil a promítl do jednotlivých žalobních bodů. Žalobce k tomu ještě obecně podotkl, že ve vztahu k daňové správě jednal vždy s maximální mírou vstřícnosti, důvěry a respektu, když v případě platebního výměru podal odvolání, jež ovšem vzal zpět teprve v reakci na obdržené stanovisko žalovaného, které si žalobce souběžně od žalovaného vyžádal a které jej od trvání na podaném odvolání odradilo. Za absurdní tak žalobce považoval, že mu nyní žalovaný v napadeném rozhodnutí vytýkal, že mohl a měl trvat na podaném odvolání.
13. Fakticky v jediném žalobním bodě pak žalobce z vícera úhlů pohledu rozvedl, že napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, protože v něm žalovaný opakovaně dostatečně

nevyložil právní pojem aplikační nesrovnalost z hlediska nejednoznačnosti, neúplnosti či nekomplexnosti jakožto nedostatku právní normy, který nebyl zákonodárcem zamýšlen, ani předvídan, jak mu to uložil ve druhém zrušujícím rozsudku Městský soud v Praze. K tomuto posouzení žalovaný v napadeném rozhodnutí pouze uvedl, že „jistá míra nejednoznačnosti či neurčitosti patří k fundamentálním znakům právních předpisů“, aniž by současně tento výrok jakkoliv vztáhl na konkrétní skutkovou podstatu projednávaného případu. Žalovaný tak vůbec neozřejmil, zdali se v daném případě jednalo o nejednoznačnost nebo neurčitost, která byla zákonodárcem zamýšlena, či nikoliv. Nesrozumitelně a zmatečně působil také závěr žalovaného, že v případě § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani neshledal nejednoznačnost a neurčitost výrazně přesahující obvyklou míru obecnosti jiných ustanovení daňového práva a hraničící s nesrozumitelností. Žalovaný tak jen nepřiměřeně a nepatřičně bagatelizoval nedostatky spojené s konkrétní právní normou, když nezohlednil judikatorní obrat, který se týkal jejího výkladu a aplikace v projednávané věci. Přitom ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani bylo podle žalobce nadměrně nejasné a problematické, a to v intenzitě, kterou jistě zákonodárcem nezamýšlel a která v projednávané věci vedla k reálným negativním dopadům na žalobce. Žalovaný tak v napadeném rozhodnutí nepřipustně generalizoval své závěry o zamýšlené nejednoznačnosti a neurčitosti právních norem tak, že ve výsledku tyto jeho úvahy vedly k závěru, že nejednoznačnost a neurčitost zákonných předpisů byla v českém prostředí standardem, čili byla zákonodárcem zamýšlena, a nevyvodil, z jakého důvodu právě § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani mezi případy aplikačních nesrovnalostí nepatřil, resp. ponechal tuto otázku zcela bez odpovědi a zdůvodnění. Žalovaný také v napadeném rozhodnutí nijak nerefletoval konkrétní skutkovou podstatu projednávané věci, ani ostatní relevantní okolnosti daného případu, jak mu to uložil Městský soud v Praze ve druhém zrušujícím rozsudku, natož je jakkoli vypořádával. V důsledku toho však žalovaný nijak blíže nezdůvodnil, resp. neobjasnil, jak se jeho jednotlivé závěry vztahovaly ke konkrétnímu případu žalobce. V rozporu se zrušujícím rozsudkem žalovaný v napadeném rozhodnutí ani nezkoumal, jak se nejednoznačnost předmětného ustanovení zákona o trojdani projevovala ve správní a soudní praxi a ve vztahu k průběhu řízení v konkrétním případě žalobce. Tím ovšem žalovaný nenaplnil požadavky, které na jeho další postup v projednávané věci kladl Městský soud v Praze ve zrušujícím rozsudku.

14. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí je podle názoru žalobce dána i tím, že u žalovaného v napadeném rozhodnutí absentovala přezkoumatelná úvaha, jaká byla kritéria jím uváděné „vyšší daňové spravedlnosti“, kterou bylo podle něj třeba aplikovat jen ve zcela výjimečných případech. Žalobce naopak v postupu žalovaného spatřoval projev nespravedlnosti, když byl daňově zatížen v rozsahu několika desítek miliónů korun jen proto, že právě v jeho věci bylo rozhodnuto o několik let dříve, nežli došlo k výkladovému obratu ohledně otázky interpretace rozsahu osvobození od daně z převodu nemovitostí v případě vkladu podniku, po kterém by byl od daně z převodu nemovitostí zcela osvobozen.
15. Ve vztahu k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalobce brojil také proti závěru žalovaného o tom, že v projednávané věci nedošlo k porušení zásady legitimního očekávání, neboť žalovaný ani v obdobných případech daň v jím odkazované ustálené správní praxi neprominul. Aby mohlo být napadené rozhodnutí přezkoumatelné, býval by žalovaný musel uvést a doložit konkrétní případy, který daňový subjekt, v jaké věci, jakým způsobem a s jakým výsledkem žádal o prominutí daně. Teprve poté by totiž bylo možné posoudit, zdali se jednalo o obdobný případ s projednávanou věcí a zdali byl takový odkaz opodstatněný. Žalovaným zmiňované pokyny ministerstva financí přitom podle žalobce

zohledňovaly pouze existenci výkladových nejasností jako kritéria pro promíjení příslušenství daně z důvodu tvrdosti zákona, nevypovídaly však ničeho o tom, zda a jak měla být aplikována nejednoznačnost a neurčitost právní normy ve vztahu ke konkrétním parametrům nyní projednávané věci.

16. V nyní souzené věci žalobce také konstatoval, že úmyslem zákonodárce jistě nebylo podrobit žalobce v souvislosti s aplikací § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani drakonickému zdanění. Tím nepatřičnější ovšem žalobce shledal argumentaci žalovaného směřovanou jen k obecnému závěru, že připuštění prominutí daně v nyní souzené věci by v daném případě mělo mít lavinový efekt, neboť by se týkalo všech daňových subjektů v obdobném postavení. Neakceptovatelný a nepatřičný byl rovněž argument žalovaného, že se měl žalobce domáhat nápravy prostřednictvím řádných a mimořádných opravných prostředků, když od využití odvolání proti platebnímu výměru jej svým stanoviskem odradil sám žalovaný a žádost žalobce o obnovu řízení stejně jako žádost o prominutí daně žalovaný zamítl. Žádné jiné opravné prostředky přitom v projednávané věci žalobci nesvědčily, pročez nebylo lze takovému argumentu žalovaného porozumět.
17. Žalobce dále namítal, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí dostatečně nezabýval provedením podrobného rozboru neurčitého právního pojmu aplikační nesrovnalosti tak, jak své, pro žalovaného závazné, úvahy představil v předchozích rozhodnutích v projednávané věci Nejvyšší správní soud a Městský soud v Praze. Žalovaný se tak opomenul zabývat především nejednoznačností či neurčitostí, potažmo předvídaným či zamýšleným charakterem účinků § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, když podle názoru žalobce právě toto zákonné ustanovení mezi taková nejednoznačná ustanovení s nezamýšlenými účinky náleželo, protože by jinak nebyl důvod k tomu, aby se způsob jeho uplatňování v praxi finančních orgánů i správních soudů tak zásadně měnil v čase. Právě za takovou aplikační nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů Nejvyšší správní soud v projednávané věci označil i situaci, kdy v jeden okamžik byl použit jeden výklad právní normy a v následující okamžik byl použit jiný výklad téměř nezměněné právní normy. Žalovaný tak upozornil na to, že žalovaný se k této úvaze Nejvyššího správního soudu nijak nevyjádřil. Právě nejasnost výkladu § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani vedla podle žalobce k založení nesprávné správní praxe, přičemž z následného výkladového obratu téhož ustanovení později vyplynul jeho druhý možný výklad, tudíž bylo patrné, že zde již na počátku stály dva možné výklady předmětného ustanovení, tedy nesrovnalost, kterou zákonodárce nezamýšlel, čímž byly splněny podmínky pro prominutí daně žalobci. Tento vývoj nicméně žalovaný nezohlednil a v napadeném rozhodnutí přistoupil k vydání restriktivního rozhodnutí proti smyslu a

účelu zákona, jakož i pozdějšímu postupu finančních orgánů. Naopak zcela nadbytečně se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval tím, co žalobce nikdy netvrdil, a sice že by aplikační nesrovnalostí měla být nezákonnost či jiná nesprávnost aplikace platných daňověprávních norem.

18. Žalovaný se podle žalobce zároveň nedostatečně zabýval argumentací odůvodňující prominutí daně v projednávané věci, především tím, že na straně finančních orgánů v důsledku použití interních předpisů a pokynů šlo při výkladu pojmu „podnik“ pro daňové účely o zcela evidentní aplikační nesrovnalost tak, jak ji definoval Ústavní soud v žalobcem odkazovaném nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07. Žalobce poté předestřel odborná výkladová stanoviska Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 11. 4. 2001 a ze dne 13. 2. 2008 i jiných odborných subjektů a citoval právní závěry soudů (zejména rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2007, č. j. 7 Afs 142/2006 -

59), aby demonstroval, že nejednoznačnost uplatňované daňové právní normy zde byla již od počátku, a objasnil, jaké právní názory vedly k prvnímu dlouhodobě zastávanému postoji správní praxe, že část hodnoty vkládané nemovitosti (v rámci vkladu podniku či jeho části), která sama o sobě převyšovala hodnotu navýšení základního jmění, nepodléhala osvobození od daně z převodu nemovitostí, zatímco pozdější, zcela opačný, názor vycházel z výkladu, dle něž bylo třeba při vkladu podniku do základního jmění společnosti posuzovat vkládaný podnik či jeho část (včetně nemovitostí) jako celek, v rámci souboru majetku a závazků, tudíž neseparovat v jeho rámci vkládané nemovitosti a nepodrobovat je samostatnému daňovému režimu. Dvojakost zastávaných výkladů § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani v odborné veřejnosti počínaje rokem 2001 tedy nepředstavovala žádné novum, které by se objevilo až v roce 2007 v souvislosti s vydáním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2007, č. j. 7 Afs 142/2006 - 59, a ve svém důsledku znamenala, že ohledně předmětného ustanovení zákona o trojdani od počátku existovaly aplikační nesrovnalosti, na které žalovaný v napadeném rozhodnutí nejenže opomněl reagovat, ale také je dostatečně zdůvodnit.

IV. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, setrval na svém právním názoru k projednávané věci a neztotožnil se s názorem žalobce, že by v jeho případě dostatečně nerozebral neurčitý právní pojem aplikační nesrovnalost. V napadeném rozhodnutí totiž žalovaný provedl podrobný rozbor tohoto neurčitého pojmu a posoudil, proč nebylo možno v nyní souzené věci rozkrýt nejednoznačnost ustanovení obsaženého v § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani.
20. Žalovaný se dále zásadně vymezil vůči žalobcovu názoru o tom, že vývoj soudního výkladu určitého ustanovení daňového práva nasvědčovala nesrovnalostem při jeho uplatňování, neboť takový závěr by při každé změně judikatury vedl k přistoupení k paušálnímu promíjení daně, a to i v případech, kdy daňový subjekt neuplatnil prostředky ochrany, které by napadaly správnost samotného stanovení daně. Žalovaný zároveň popřel, že by § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani byl zvláště nejasným ustanovením, když správní orgány ve sporech ohledně tohoto ustanovení rozhodovaly vždy konstantně, v souladu s tehdejší právní názorem žalovaného. O opaku přitom nemohla svědčit pouhá názorová pluralita osvědčující ze strany některých daňových poradců i názory opačné, neboť ta byla v právní praxi i právní vědě standardem, když ke skutečnému zvratu došlo až po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2007, č. j. 7 Afs 142/2006 - 59.
21. Ustálenou správní praxi nebylo lze podle žalovaného dokládat informacemi z jiných daňových řízení při správě daní s ohledem na institut daňové mlčenlivosti, nicméně v projednávané věci lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2004, č. j. 8 Afs 95/2013 - 45.
22. K tíži žalovanému nebylo možno žalovanému přičítat ani to, že sám žalobce v projednávané věci vzal zpět svoje odvolání proti platebnímu výměru a že žádost o obnovu řízení byla žalovaným

zamítnuta z důvodu uplynutí příslušné lhůty. Jestliže žalobce vzal zpět své odvolání na základě stanoviska žalovaného, bylo třeba k této skutečnosti podotknout, že toto stanovisko žalovaný žalobci poskytl na jeho žádost, přičemž se jednalo jen o nezávazný právní názor žalovaného vycházející z tehdejší judikatury správních soudů. Ze žaloby přitom bylo patrné, že žalobce zároveň věděl o tehdejší judikatuře, tudíž se při dalším postupu neřídil výlučně

stanoviskem žalovaného. Ostatně zpětvzetí odvolání žalobcem bylo jeho svobodnou volbou; pokud by byl přesvědčen o svém názoru, nic mu nebránilo na podaném odvolání z opatrnosti setrvat.

23. K žalobcem tvrzenému daňového rozdílu ve výši 26 miliónů Kč žalovaný oponoval konstatováním, že výše vyměřené daně nebyla relevantní z hlediska prominutí daně z důvodu aplikačních nesrovnalostí.

V. Replika žalobce

24. Žalobce se svou replikou k vyjádření žalovaného ohradil proti jeho tvrzením s tím, že setrval v názoru obsaženém již v žalobě, a sice že i nadále napadené rozhodnutí považoval za zcela neadekvátně odůvodněné. Přestože žalobce uznal, že napadené rozhodnutí bylo výsledkem správního uvážení žalovaného, i takové jeho správní uvážení muselo být přezkoumatelné, čili muselo z něj být zřejmé, že žalovaný nevybočil z hledisek správního uvážení. Žalovaný však na jakékoliv odůvodnění či objasnění svého postupu v projednávané věci rezignoval, selhal tedy v plnění své povinnosti uvést, jaká kritéria byla rozhodná pro jeho hodnocení žádosti žalobce o prominutí daně. Přitom právě nepřezkoumatelnost byla žalovanému vytknuta zrušujícím rozsudkem. Napadené rozhodnutí tak ze strany žalovaného představovalo nezákonnou svévoli a nedostatek respektu ke správním soudům.
25. Následně žalobce ve své replice znovu podrobněji a argumentačně do značné míry opakovaně jako v žalobě rozebral, v čem spatřoval nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný podle jeho názoru jen velmi neurčitě, vágně a bez relevantní vazby ke konkrétním okolnostem žalobcova případu vymezil neurčitý právní pojem aplikační nesrovnalost v mezích stanovených předchozími zrušujícími rozsudky Nejvyššího správního soudu a Městského soudu v Praze v projednávané věci. Žalovaný se následně ani nezabýval, zda protichůdné výklady bylo lze subsumovat pod tento neurčitý právní pojem. Žalovaný tak žalobci v napadeném rozhodnutí nepředestřel, jak by měl předmětný neurčitý právní pojem chápat, když jen parafrázoval příklad, který zákonodárce uvedl u jiného neurčitého právního pojmu v důvodové zprávě k jinému zákonu pro případ kolize dvou daňověprávních norem. Žalobce v neposlední řadě také žalovanému vytknul, že vymezoval předmětný neurčitý právní pojem pouze negativně uvedením čtveřice situací, při kterých se o aplikační nesrovnalost nejednalo, čímž ovšem nijak nepřispěl k objasnění obsahu a významu tohoto neurčitého právního pojmu. Tak žalovaný nenaplnil ani první z celkem třech kroků provedení správní úvahy podle závazných dispozic správních soudů, tedy nestanovil definici předmětného neurčitého právního pojmu. Na další dva kroky – posouzení, zdali skutková situace v projednávané věci naplňovala definiční znaky předmětného neurčitého právního pojmu a následně zvážení, byly-li podmínky pro prominutí daně splněny, zdali daň žalobci promine – pak žalovaný rezignoval zcela, když konkrétní okolnosti projednávané věci nekonstatoval, ani neposuzoval.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

26. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná**. Soud o podané žalobě rozhodl v souladu s § 76 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání (účastníci řízení ostatně na jednání sami výslovně netrvali), přičemž vycházel z toho, že

skutkový stav věci (její procesní vývoj), jak je zřejmý z podání žalobce i z obsahu správního spisu, je mezi stranami nesporný.

27. Podle § 20 odst. 6 písm. e) věty první zákona o trojdani, jsou od daně darovací a daně z převodu nemovitostí osvobozeny vklady vložené podle zvláštního zákona do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev.
28. Zvláštní zákon uvedený v první větě citovaného ustanovení představovala podle poznámky pod čarou část druhá tehdy platného zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**obchodní zákoník**“).
29. Z § 55a odst. 1 věty první zákona o správě daní vyplývalo, že ministerstvo financí mohlo daň zcela nebo částečně prominout z důvodu aplikačních nesrovnalostí. U příslušenství daně tak mohlo učinit i z důvodu odstranění tvrdosti. K tomuto prominutí mohlo přitom dojít v kterémkoli stadiu daňového řízení.
30. Před vydáním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2007, č. j. 7 Afs 142/2006 - 59, vykládaly správní soudy § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani tak, že část nemovitého majetku převedená do vlastnictví společnosti mimo základní kapitál podléhala zdanění bez nároku na osvobození. Institut osvobození se uplatnil pouze v případě, když byla celá nemovitost vložena do základního kapitálu společnosti, nikoliv např. částečně do rezervního fondu, jako emisní ážio. Například z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2006, č. j. 7 Afs 121/2004 - 51, vyplýval tehdejší právní názor, že byl-li v § 50 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani odkaz na část druhou obchodního zákoníku, a neznal-li obchodní zákoník jiný vklad než vklad do základního jmění (na rozdíl od postupů účtování, které znaly vklad do základního jmění a vklad nezvyšující základní jmění), znamenalo to, že se osvobození od daně dle citovaného ustanovení vztahovalo pouze na vklady do společnosti zvyšující základní jmění. Pokud jde o vklady do společnosti nezvyšující základní jmění, tyto vklady nepochybně podléhaly dani. Jestliže byla na obchodní společnost převedena celá nemovitost, ale součástí základního jmění této společnosti se stala jen dohodou společníků určená část hodnoty převedené nemovitosti, byla správně osvobozena od daně tato část. Zbývajících část hodnoty převedené nemovitosti pak dani podléhala.
31. Výkladem § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani se nicméně posléze podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku ze dne 15. 10. 2007, č. j. 7 Afs 142/2006 - 59. Podle něj v případě, kdy byl do základního kapitálu společnosti vkládán podnik nebo jeho část, stanovila se hodnota tohoto vkladu jako součet všech složek tvořících podnik či jeho část a odečet závazků na nich váznoucích. Tato výsledná suma pak představovala hodnotu vkladu do společnosti. Podnik bylo nutno chápat jako celek složený z jednotlivých částí majících shodný právní režim, a to i v případě, kdy jednou z těchto částí byla nemovitost. Pro osvobození podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani byla proto rozhodná celková hodnota vkládaného podniku, nikoliv separátně uchopená hodnota vkládaných nemovitostí.
32. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 15/2007 - 106, jenž byl vydán na základě Nálezu Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07, judikoval, že „*institut prominutí daně či jejího příslušenství v sobě zahrnuje kombinaci neurčitého právního pojmu (důvody nesrovnalostí) a správního uvážení. Za této situace je pak ve správním soudnictví oprávněným požadavek účastníka řízení domáhat se, aby bylo přezkoumáno, zda bylo rozhodnutí vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního (daňového) práva s vyloučením případné svévole rozhodujícího orgánu. I když zde není veřejné subjektivní*

právo na poskytnutí posuzované úlevy, nelze vyloučit, zda nebylo zasaženo do práva stěžovatelky na řádný proces, jež mohlo být dotčeno, resp. porušeno a jehož ochrany se lze u soudu domáhat.“ Nejvyšší správní soud tedy konstatoval, že rozhodnutí podle § 55a zákona o správě daní a poplatků podléhá soudnímu přezkoumání, přestože jsou založena na správním uvážení a na jejich vydání není právní nárok. Soud taková rozhodnutí přezkoumá z hlediska dodržení procesního postupu a případného zneužití správního uvážení. V rozsudku ze dne 15. 12. 2015, č. j. 9 Afs 200/2015 –

31, Nejvyšší správní soud ještě v tomto směru blíže vyložil, že hodnocení prominutí daně nebo jejího příslušenství probíhá ve dvou fázích. *„V první fázi je třeba posoudit, zda je dána nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů, případně tvrdost zákona (při rozhodování o prominutí příslušenství daně). Jde o hodnocení, zda konkrétní skutkové okolnosti případu naplňují znaky neurčitého právního pojmu. Pokud jsou tyto znaky naplněny, správní orgán v druhé fázi zvažuje, zda daň promine, přičemž zde disponuje správním uvážením.“*

33. Zdejší soud nemohl přehlédnout, že v nyní projednávaném případě Nejvyšší správní soud v prvním zrušujícím rozsudku žalovanému při vydání prvního ze tří postupně následujících zamítavých rozhodnutí v projednávané věci výslovně vytkl, že *„nevytýčil meze neurčitého pojmu, jehož naplnění měl posuzovat. Namísto toho se spokojil s pouhou negací argumentů stěžovatelky s poukazem na temporální účinky soudní judikatury a jejich vliv na aplikaci mimořádných opravných prostředků, mezi které byl v daňovém řízení poněkud nesystematicky zařazen i institut prominutí daně podle § 55a zákona o správě daní ...“* Nejvyšší správní soud k tomu ještě doplnil, že institut prominutí daně není „čistým“ mimořádným opravným prostředkem (jedná se o pouhé „dobrodiní“ státu), pročez se v jeho případě nutně neuplatní závěry o tom, že změna či zpřesnění judikatury není dostatečným důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků; slovy Nejvyššího správního soudu *„nelze proto a priori z tohoto důvodu dovozovat, že judikатурní obrat a diametrálně odlišná správní praxe vylučují možnost aplikace dotčeného ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků.“*
34. Nejvyšší správní soud žalovanému dále vytkl, že nezohlednil, že žalobcem *„poukazovaná judikatura (judikатурní obrat a následná protichůdná správní praxe) jsou „důsledkem“ nejednoznačné dikce daňového zákona, a nikoliv oním „důvodem nesrovnalostí, či nesrovnalostí samotnou.“* Nejvyšší správní soud jasně konstatoval, že žalobce pokládal za aplikační nesrovnalost nejednoznačnost, neúplnost, či nekomplexnost § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, odkazujícího na jiný právní předpis. Skutečnost, že v průběhu doby došlo ke změně právního názoru na jeho výklad, pokládal žalobce za důsledek této aplikační nesrovnalosti, nikoli za aplikační nesrovnalost samotnou. Nejvyšší správní soud byl přitom toho názoru, že bylo-li právní ustanovení nejednoznačné a zakládalo-li možnost různého výkladu, lze zcela oprávněně předpokládat, že mělo účinky, které zákonodárce nezamýšlel nebo nepředvídal. Právě z pohledu nejednoznačnosti, neúplnosti či nekomplexnosti jakožto nedostatku právní normy, který nebyl zákonodárci zamýšlen ani předvídan, měl žalovaný vykládat neurčitý právní pojem aplikační nesrovnalost.
35. Rovněž tak soud za nanejvýš relevantní v projednávané věci považoval závěry druhého zrušujícího rozsudku zdejšího soudu, v jehož důsledku bylo opět pro nepřezkoumatelnost zrušeno tentokrát druhé ze tří postupně následujících zamítavých rozhodnutí v projednávané věci. Městský soud ve druhém zrušujícím rozsudku mimo jiné konstatoval, že v tehdy přezkoumávaném rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prominutí daně v projednávané věci zcela postrádal pohled, jenž nastínil ve shora bezprostředně citovaném

rozsudku Nejvyšší správní soud. Úkolem žalovaného tak podle Městského soudu v Praze bylo vyložit neurčitý právní pojem na základě konkrétního skutkového stavu věci, neboť pouze takto, pro konkrétní případ, bylo možno neurčitý právní pojem úspěšně přesně právně definovat. „Při interpretaci neurčitého právního pojmu se tedy žalovaný musí zabývat konkrétní skutkovou podstatou, jakož i ostatními okolnostmi případu, přičemž sám musí alespoň rámcově obsah a význam užitého neurčitého pojmu objasnit, a to z toho hlediska, zda posuzovanou věc lze pod vymezený rozsah neurčitého pojmu zařadit... Tím, že ustanovení o osvobození daně z převodu nemovitosti při vkladu podniku dle žalobce od počátku trpělo vadou nejednoznačnosti, se vůbec nezabýval. Hodnotil tedy jiné než žalobcem tvrzené skutkové okolnosti, aniž svůj přístup vysvětlil. Vzhledem k tomu, že žalovaný vzal za rozhodnou jinou skutkovou podstatu, když ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani bezvýhradně (a bez odůvodnění) pokládal za právně bezvadné a nijak se nevyjádřil k jeho namítané nejednoznačnosti, neúplnosti či nekomplexnosti, nebyl s to řádně vymezit neurčitý právní pojem, neboť ten lze objasnit pouze na základě skutkových okolností pro daný případ přílehlavých. Následně žalovaný pochopitelně nemohl ani vysvětlit, proč daná skutková podstata tomuto neurčitému právnímu pojmu neodpovídá“ (pozn. podtržení doplněno). K tomu proto Městský soud v Praze důrazně uzavřel, že rovněž druhé rozhodnutí o zamítnutí žádosti žalobce o prominutí daně trpělo

„obdobnými vadami, neboť žalovaný neurčitý právní pojem „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“ sice vyložil, ale i přes jasný pokyn Nejvyššího správního soudu učinil výklad z hlediska judikturního obratu ve výkladu příslušného ustanovení zákona o trojdani, místo aby se zabýval hlediskem nejednoznačnosti, neúplnosti či nekomplexnosti tohoto ustanovení“ (pozn. podtržení doplněno), pročež i toto druhé rozhodnutí v projednávané věci označil za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

36. Soud tak zdůrazňuje, že v projednávané věci žalovaný vydal napadené rozhodnutí již jako třetí rozhodnutí o zamítnutí žádosti žalobce o prominutí daně. Žalobce se na zdejší soud obrátil potřetí prakticky s velmi podobnou žalobní argumentací, jako v předchozích dvou případech soudního přezkumu správního rozhodování žalovaného, čili postavenou na námitkách nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí založených na nedostatku jeho důvodů. Soud je přitom přesvědčen, že ani ve svém druhém pokusu o nápravu svého postupu žalovaný neuspěl, když v napadeném rozhodnutí opět nerespektoval předchozí a soudem shora citovaný závazný právní názor Nejvyššího správního soudu a Městského soudu v Praze a odůvodnění napadeného rozhodnutí konstruoval tak, že žalobci nepředložil věrohodné a přesvědčivé argumenty přisvědčující závěru, že bylo v jeho případě na místě rozhodnout i potřetí o zamítnutí žádosti. Žalovaný přitom ani zdejší soud nepřesvědčil o vhodnosti a adresnosti napadeného rozhodnutí směrem k žalobci, když se nejprve v zásadě jen ve velmi obecné až bezobsažné rovině zabýval výkladem neurčitého právního pojmu aplikační nesrovnalost, přičemž opětovně zcela pominul potřebu zaobírat se konkrétními okolnostmi projednávané věci, jak mu v projednávané věci již dříve závazně kladl na srdce Nejvyšší správní soud, potažmo Městský soud v Praze, jejichž právními závěry v téže věci je vázán i nyní rozhodující senát.
37. K tomu je možné doplnit, že právní otázku závaznosti právního názoru vysloveného ve zrušujícím rozsudku přílehlavě shrnul Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Azs 31/2016 - 36, v němž judikoval, že „správní orgán je oprávněn odchytil se od zrušujícího rozsudku v téže věci pouze ve výjimečných případech. V rozsudku ze dne 23. 9. 2004,

č. j. 5 A 110/2002 - 25, č. 442/2005 Sb. NSS, soud zdůraznil, že „[p]rávní názor soudu nelze ponížovat na pouhou ‚námitku‘ [...], o níž by správnímu orgánu bylo v dalším řízení umožněno uvážit, tj. kterou by žalovaný mohl i odmítnout, ale je třeba na něj nahlížet jako na pravidlo, jež je určujícím pro další kroky správního orgánu i pro úvahy, o něž bude správní orgán opírat závěrečné hodnocení zjištěných skutkových okolností. Prolomení povinnosti správního orgánu být vázán právním názorem soudu přichází v úvahu výjimečně, a to pouze tehdy, pokud v průběhu dalšího správního řízení po zrušení rozhodnutí správního orgánu byla učiněna nová skutková zjištění nebo pokud došlo ke změně právní úpravy, podle níž má být věc posuzována“ (obdobně např. rozsudek ze dne 18. 6. 2004, č. j. 2 Ads 16/2003 – 56, publ. pod č. 352/2004 Sb. NSS)“ (pozn. potvrzení doplněno). Svým vlastním rozsudkem, tím spíše předchozím zrušujícím rozsudkem kasačního soudu v téže věci je pak, až na judikatorně dovozené výjimky, v dalším projednávání věci vázán i soud samotný (viz § 49 odst. 10, § 54 odst. 6 a § 110 odst. 4 s. ř. s.), což lze jednoznačně odvodit též např. z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS.

38. Žalobce přitom svou žalobní argumentaci zejména konstruoval právě na vyslovených závěrech obou soudů a s tím spojené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou vyvozoval z vícera momentů jeho odůvodnění, jež podle jeho názoru zásadně nekorespondovaly s právním názorem, jímž byl žalovaný v projednáváné věci vázán.
39. Soud konstatuje, že v případech obou předchozích rozhodnutí žalovaného v projednáváné věci správní soudy shledaly, že se žalovaný ve svých rozhodnutích nezabýval náležitým vymezením neurčitěho právního pojmu aplikační nesrovnalosti a vytkly mu, že nezohlednil zásadní judikatorní obrat a následnou protichůdnou správní praxi jako *důsledek* možné nejednoznačné dikce daňového zákona, nikoliv jako *důvod* kvalifikované nesrovnalosti.
40. Z napadeného rozhodnutí a současným prostudováním správního spisu v projednáváné věci soud v návaznosti na právě uvedená východiska v první řadě seznal, že žalovaný ve vztahu k definování neurčitěho právního pojmu aplikační nesrovnalosti do značné míry toliko přetlumočil obsah

předchozího, Městským soudem v Praze zrušeného rozhodnutí ze dne 6. 3. 2015, č. j. MF-17211/2014/39 (dále jen „**předchozí zrušené rozhodnutí**“), v téže věci, když opět pouze v abstraktní rovině, nadto stručněji (*sic!*), uvedl, že prominutí daně představovalo specifický prostředek liberační povahy, jehož hlavním smyslem bylo reagovat na možné protiklady v daňových zákonech a že se vždy jednalo o výjimečné případy adekvátního řešení jako projevu „*vyšší daňové spravedlnosti*“. Takto uvozený výraz pak žalovaný přes jeho opakované využití v textu rovněž nijak dále nevysvětlil, a to ani nyní v odůvodnění napadeného rozhodnutí, čímž dále zastřel, co použitím tohoto obratu vlastně zamýšlel, tedy zdali je původ této „*vyšší daňové spravedlnosti*“ založen zněním některého z aplikovatelných daňových zákonů, či vyplynul výkladem z jakkoliv relevantní judikatury, a v neposlední řadě, jaký byl vlastně její obsah.

41. Žalovaný podle zjištění soudu v napadeném rozhodnutí taktéž pouze zopakoval negativní vymezení předmětného neurčitěho právního pojmu, když za případ aplikační nesrovnalosti výslovně vyloučil nezákonnost nebo nesprávnost aplikace daňověprávních norem, protože k jejich nápravě sloužily opravné a jiné dozorčí prostředky podle zákona o správě daní (srov. str. 4 předchozího zrušeného rozhodnutí), a to přestože ani tento argument nebyl v rámci druhého zrušujícího rozsudku Městským soudem v Praze shledán v projednáváné věci relevantním. Soud tak jen nad rámec druhého zrušujícího rozsudku uvádí, že předmětem

žádosti žalobce bylo prominutí daně na základě existence aplikační nesrovnalosti, nikoliv tedy na základě žalovaným nedůvodně podsouvané nezákonnosti nebo nesprávnosti rozhodnutí, kterou by byl býval musel žalobce vskutku uplatnit v rámci řádných a mimořádných opravných prostředků, jež mu byly dány k dispozici v rámci obrany proti platebnímu výměru. Opakované použití této argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí tedy nijak účinně nezasahovalo jádro sporu mezi účastníky řízení, a žalovaný jím tak fakticky setrval v předchozím překonaném právním názoru, jenž nebyl v rámci dosavadního soudního přezkumu správními soudy akceptován. Nutno zopakovat, že správní soudy žalovanému závazně ukládaly definovat, co je třeba rozumět aplikačními nesrovnalostmi, nikoliv jen bez dalšího jasného termínového ukotvení tvrdit to, co za ně nebylo možné považovat.

42. Rovněž negativním vymezením definice neurčitého právního pojmu aplikační nesrovnalosti prostřednictvím kolize dvou právních norem žalovaný nepřistoupil k originálnímu vyjadřování obsahu předmětného neurčitého právního pojmu, když i tuto argumentaci jen v zásadě zopakoval z předchozího zrušeného rozhodnutí (viz jeho str. 4). Soudu, stejně jako žalobci, přitom není zřejmé, čím žalovaný svůj názor o potřebě existence kolize dvou daňověprávních norem odůvodnil, byť uznává, že na tyto případy úprava prominutí daně z důvodu nesrovnalosti zřejmě primárně míří a hovoří o nich také důvodová zpráva k § 260 daňového řádu [soud v tomto ohledu nepřehlédl ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2017, č. j. 5 Afs 99/2016 - 28, vydaný před druhým zrušujícím rozsudkem v této věci; ten se však týkal situace, kdy byla žádost o prominutí daně postavena na odlišném skutkovém půdorysu (tvrzené změně skutkového stavu věci), a nijak se přímo nezabýval možným dopadem zásadní změny výkladu určitého ustanovení z pohledu hodnocení jeho aplikační nesrovnatelnosti]. Soudu především není v projednávané věci – s přihlédnutím ke zcela jednoznačnému závěru Nejvyššího správního soudu v prvním zrušujícím rozsudku – z odůvodnění napadeného rozhodnutí zřejmé, proč by aplikační nesrovnalosti musely plynout vždy jen z protikladů dvou daňověprávních norem, proč by nemohly být dány rovněž nesrovnalostmi plynoucími z aplikace jedné právní normy v časově odlišných horizontech její aplikace (spojené s radikální změnou rozhodovací praxe), potažmo proč by musel konflikt v rámci aplikace daňového práva vyplývat jen z kolize daňověprávních ustanovení, a nikoliv třeba z kolize ustanovení daňověprávního předpisu a právního předpisu jiného právního odvětví (zde teoreticky v podobě ustanovení obchodního zákoníku). Podle názoru soudu bylo na žalovaném, aby předestřel jednoznačné a přesvědčivé odůvodnění (nikoli v zásadě tytéž obecné fráze soudy již dvakrát odmítnuté) toho, zda jsou průběžné nesnáze související s výkladem a aplikací jediného daňového ustanovení vyloučeny či naopak akceptovány do rozsahu neurčitého právního pojmu

aplikační nesrovnalosti. Tak však žalovaný v napadeném rozhodnutí opakovaně a přes závazné výzvy správních soudů dosud neučinil.

43. Jak soud dále ověřil ze správního spisu k žalobním výtkám žalobce, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí oproti předchozímu zrušenému rozhodnutí poněkud rozhojnil výčet dvou dalších skupin situací, kdy se o aplikační nesrovnalosti v obecné rovině nejednalo, a sice z důvodu nevhodnosti či nespravedlnosti jinak jasné a bezrozporné daňové právní normy, případně tehdy, když nejednoznačnost, neurčitost, či nejasnost daňověprávních ustanovení „bez dalšího“ neměla charakter aplikačních nesrovnalostí. K naposledy uvedené skupině pak žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí „*určitou míru nejednoznačnosti a neurčitosti*“ v opět jen abstrahující poloze přiřknul v podstatě všem

ustanovením právních předpisů. Takto komponovanou argumentaci žalovaného však soud nepovažuje v projednávané věci za jakkoliv individuálně cílenou směrem k žalobci, čili nevnímá ji jako adekvátně a adresně přínosnou pro podání pozitivního výkladu o tom, co si žalovaný jako ústřední orgán státní správy představuje pod jím výhradně aplikovaným neurčitým pojmem aplikačních nesrovnalostí. Žalovaný toliko v obecné, povšechné rovině vykreslil základní konstrukty teorie práva o abstraktní povaze právní normy, aniž by však skutečnou podstatu aplikačních nesrovnalostí pozitivně a přesvědčivě vymezil a sdělil, jaké situace on sám považoval s ohledem na svou dosavadní správní praxi za naplňující obsah a rozsah neurčitého právního pojmu aplikační nesrovnalost. Z napadeného rozhodnutí se v případě naposledy uváděné situace negativního výčtu také žalovanému nijak nezdařilo vysvětlit, co znamená jím stipulovaná nejednoznačnost, neurčitost, či nejasnost daňověprávních ustanovení „bez dalšího“, tedy ona kýžená esence nutná pro rozklíčování rozdílů mezi prostou a kvalifikovanou nejednoznačností daňové právní normy.

44. V tomtéž zobecňujícím duchu žalovaný následně v odůvodnění napadeného rozhodnutí pokračoval o tom, že nebylo neobvyklé, čili bylo důsledkem „*přirozeného vývoje*“, že v době účinnosti určité právní normy docházelo i k radikální změně správní praxe při jejím výkladu, a to především v návaznosti na vznik či změnu judikatury Nejvyššího správního soudu, u níž navíc bylo třeba zohledňovat temporální účinky takové změny judikatorního přístupu správních soudů, jinými slovy její výhradní směřování do budoucna. K tomu nejprve zdejší soud podotýká, že přesně tento směr (byť opět velmi obecný) argumentace žalovaného zavrhl již Nejvyšší správní soud v prvním zrušujícím rozsudku, když při zrušení prvního z řady zamítavých rozhodnutí žalovaného výslovně uvedl, že v projednávané věci se nebylo možné spokojovat toliko s negací tvrzení žalobce s poukazem na temporální účinky soudní judikatury. Žalovaný tak ani tentokrát v napadeném rozhodnutí nezohlednil závěr Nejvyššího správního soudu, že žalobcem „*poukazovaná judikatura (judikatorní obrat a následná protichůdná správní praxe) jsou „důsledkem“ nejednoznačné dikce daňového zákona, a nikoliv oním „důvodem nesrovnalostí, či nesrovnalostí samotnou.*“ V tomto směru tedy zdejšímu soudu nezbyvá nežli konstatovat, že žalovaný nerespektoval závazný právní názor vyřčený pro účely vydání napadeného rozhodnutí ve zrušujících rozsudcích a znovu se uchýlil k tomu, že pro absenci jiných důvodů recykloval již nejméně jednou správním soudem odmítnutou argumentaci. Ta byla totiž v projednávané věci shledána ve druhém zrušujícím rozsudku fakticky mimoběžnou, když jádrem posouzení žalovaného se mělo stát žalobcem otevřené východisko, které v obratu judikatorní praxe k ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani spatřovalo *důsledek* předchozí (tedy již existentní) aplikační nesrovnalosti, a nikoliv *důvod* pro jeho posouzení jako aplikační nesrovnalosti. Žalovaný měl tedy podle takto zřetelně vyjádřeného závazného právního názoru správních soudů rozhodujících v téže věci postupovat při komponování napadeného rozhodnutí, a nikoliv se jen bez další provedené argumentace odvolávat na temporální účinky judikatury uvažované za jiných okolností konstantní judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu.
45. Za kontextuálně nelogickou pak zdejší soud považuje v následujícím textu odůvodnění napadeného rozhodnutí použitou argumentaci žalovaného, v němž tento toliko účelově a zásadně neověřitelně uváděl, že v daňovém právu bylo s ohledem na jeho složitost seznat množství

ustanovení, které bylo lze „*potenciálně*“ hodnotit jako nejednoznačná nebo neurčitá, např. z důvodu sporů o jejich výklad. Z této vágně určené premisy následně žalovaný dovodil, že takové hodnocení právní úpravy by vedlo k absurdnímu závěru, že žádost o prominutí daně

by měla silnější postavení než řádné a mimořádné opravné prostředky. K tomuto závěru soud uvádí, že žádost o prominutí daně podle § 55a zákona o správě daní byla – i slovy prvního zrušujícího rozsudku – jakési dobrodiní zákonodárce, které stojí mimo řádné i mimořádné opravné prostředky, pročez je do značné míry irelevantní tento nástroj s opravnými prostředky neustále porovnávat. Tyto instituty mají zcela rozdílné podmínky pro jejich aktivaci, přičemž z tohoto důvodu nelze obecně vyloučit, že by žádost o prominutí daně, při respektování její výjimečné povahy, někdy nemohla mít silnější postavení než zákonné opravné prostředky, když toto postavení je na druhé straně korigováno tím, že na prominutí daně není dán právní nárok. Soud k takové argumentaci ještě dodává, že tuto premisu žalovaného by bývala zcela vyloučila skutečnost, kdyby si žalovaný nejprve řádně (a v pozitivním schématu uchopení zákonodárcem nezamýšlené nejednoznačnosti) ve shodě se závazným právním názorem uvedeným Městským soudem v Praze ve druhém zrušujícím rozsudku ujasnil, co je tedy vlastně třeba pod neurčitým právním pojmem aplikační nesrovnalosti rozumět. I proto je třeba v projednávané věci v první řadě důsledně definičně ukotvit obsah neurčitého právního pojmu aplikační nesrovnalost, a pak jej v návaznosti na správními soudy představený druhý stupeň celkem trojstupňového testu použít na konkrétní případ žalobce spočívající v posouzení, zdali v případě projednávané věci způsobené judikatorním obratem ve výkladu osvobození od daně ve smyslu § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani byly dány okolnosti povahy aplikační nesrovnalosti, či nikoliv. Teprve kdyby na základě kladné odpovědi dospěl žalovaný k závěru, že aplikační nesrovnalosti v projednávané věci dány byly, bylo by následně na jeho správní úvaze, zdali daň z převodu nemovitostí ve výši vyměřené žalobci platebním výměrem částečně, či zcela promine, resp. nepromine.

46. Pakliže se žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazoval také na blíže nespecifikovanou vlastní správní praxi při rozhodování o prominutí daně ve smyslu § 55a zákona o správě daní, nepůsobí toto tvrzení v celkovém kontextu napadeného rozhodnutí ani přesvědčivě, ani logicky správně, když žalovaný následně, byť jen podpůrně, odkázal žalobce na svůj aktualizovaný pokyn č. D-319, který však byl vypracován výhradně ve vazbě na provádění promíjení *příslušenství daně z důvodu tvrdosti*. Soud v tomto směru považuje za důležité především upozornit na to, že znění § 55a zákona o správě daní výslovně činilo rozdíl mezi promíjením daně z důvodu aplikační nesrovnalosti na straně jedné a promíjením příslušenství daně z důvodu tvrdosti na straně druhé. Obojí však nebylo lze jakkoli vzájemně prolínat, zaměňovat, či dokonce významově ztotožňovat, aniž by měl žalovaný primárně ujasněno, co bylo třeba rozumět aplikační nesrovnalostí. Odkazy na své vlastní pokyny pro jiné, byť příbuzné oblasti právní úpravy, tak nemohou suplovat a kompenzovat vlastní výkladový deficit ohledně neurčitého právního pojmu aplikační nesrovnalosti jeho připodobňováním k odstraňování tvrdosti při promíjení příslušenství daně.
47. K takto deficitnímu odůvodnění napadeného rozhodnutí tedy zdejšímu soudu nezbyvá, nežli dodat, že jen přezkoumatelné rozhodnutí správních orgánů je způsobilé soudního přezkumu správním soudem. Vezme-li soud tedy v potaz právě uvedené závěry stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a zejména přihlédně-li k závěru, že žalovaný v napadeném rozhodnutí zakonzervováním vady nepřezkoumatelnosti rovněž opakovaně nerespektoval závazný právní názor správních soudů, kterými je v projednávané věci vázán i nyní rozhodující senát Městského soudu v Praze, dospívá k závěru, že napadené rozhodnutí kritéria přezkoumatelnosti nerespektuje. Žalovaný se podle názoru soudu napadeným rozhodnutím a v něm opakováním fakticky totožných vad již dříve soudy vytknutých současně dopustil výše identifikované nezákonnosti spočívající v soudem zjištěné nekonformitě napadeného rozhodnutí s předchozím závazným právním názorem

Městského soudu v Praze obsaženém ve druhém zrušujícím rozsudku, potažmo v prvním zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu.

48. V návaznosti na shora uvedené hodnocení tak soud soubor žalobních námitek nepřezkoumatelnosti uplatněných žalobcem považuje i tentokrát za důvodný, a to prakticky v celém jeho rozsahu. Žalovaný v odůvodnění napadeném rozhodnutí opět neprovedl správními soudy naordinovaný trojstupňový test, když jej namísto jeho provedení založil jen na teoretizujících generalizacích (jež byly v zásadě všechny předchozími zrušujícími rozsudky označeny za nedostatečné), za absence argumentačně nosných a konkrétním okolnostem věci přílehlajících myšlenek, které by v pozitivním a individualizovaném rozsahu obsahově uchopily, zdali se v projednávané věci jednalo o aplikační nesrovnalost konkrétního daňového ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, a zdali tedy bylo předmětné ustanovení zákonodárcem nezamýšleně nejednoznačné či neurčité. Zdejší soud, vycházející z předcházejícího názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v prvním zrušujícím rozsudku, přitom nepovažuje bez bližšího zdůvodnění za *a priori* vyloučené, že by se o nejednoznačnosti předmětného ustanovení zákon o trojdani, nemohlo hovořit i se zřetelem k radikálně změněné rozhodovací praxi správních orgánů či soudů, jež může, ale samozřejmě také nemusí, být argumentem pro závěr, že předmětné ustanovení vykazovalo nesrovnalosti, jež nemusely být zákonodárcem zamýšlené.

VI. Závěr a náklady řízení

49. Na základě všech shora uvedených skutečností soud napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
50. V dalším řízení žalovaný zohlední závěry vyslovené výše v bodech 27 – 48 tohoto rozsudku, v souladu s nimi své nové rozhodnutí odůvodní tak, aby bylo zřejmé, pro jaké individualizované důvody v projednávané věci rozhodl tak, jak rozhodl. Bude se tedy konkrétně zabývat možnou aplikační nesrovnalostí § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, přičemž v tomto směru výslovně vyloží, zdali se v projednávané věci jednalo o aplikační nesrovnalost a zdali bylo předmětné ustanovení zákonodárcem nezamýšleně nejednoznačné či neurčité. V případě, že žalovaný dojde k závěru, že se o aplikační nesrovnalost jedná, bude pak na něm, aby následně řádně zdůvodnil úvahy, týkající se vlastního uvážení o prominutí či neprominutí předmětné daně.
51. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
52. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, proto mu soud přiznal náhradu nákladů řízení. V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, a proto mu soud přiznal právo na náhradu nákladů za právní zastoupení spočívající v zaplaceném soudním poplatku ve výši celkem 3 000 Kč, odměně za 3 úkony právní služby [§ 11 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů – tj. převzetí zastoupení, podání žaloby a sepsání repliky] v částce 3 100 Kč za jeden úkon, celkem 9 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.] a náhradu hotových výdajů za tři úkony v částce 300 Kč za jeden úkon, celkem 900 Kč (§ 13 odst. 4 téže vyhlášky). Zástupce žalobce jako advokát prokázal soudu, že je plátcem DPH, a proto se částka zvyšuje o hodnotu příslušné sazby. Žalovaný je tedy povinen zaplatit k rukám zástupce žalobce celkem 15 342 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 7. října 2020

Mgr. Martin Lachmann v. r.

předseda senátu