



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Hany Kadaňové a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci

žalobce: **R., a.s.**
sídlem
zastoupená 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 3.6.2015, č.j. MF-17211/2014/39, PID MFCR4XGSAE

takto:

- I. Rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 3.6.2015, č.j. MF-17211/2014/39, PID MFCR4XGSAE se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.228 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám Mgr. Davida Hejzlara, advokáta.

Odůvodnění:

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného specifikovaného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl žádost žalobce ze dne 29.7.2008, doplněnou podáním ze dne 23.10.2013, o prominutí daně z převodu nemovitostí ve výši 25.721.000 Kč vyměřené Finančním úřadem v Hradci Králové platebním výměrem č.j. 94910/05/228960/1126 ze dne 4.4.2005. Žádost byla dle žalobce podána z důvodu zamezení nesrovnalosti vyplývající z aplikace zákona, kdy po řadě let aplikace ust. § 2 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 podstatně změnilo klíčové ustanovení zákona.

Žalobce uvedl, že jeho žádost žalovaný zamítl již dne 30.4.2009 rozhodnutím č.j. 49/79933/2009-493, zamítavé rozhodnutí však Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29.8.2013 pod č.j. 7 Afs 56/2013-32 zrušil s tím, že pochybil i Městský soud v Praze, který rozsudkem ze dne 10.5.2013 č.j. 5 Ca 90/2009-38 věc meritorně posoudil, zatímco měl rozhodnutí ze dne 30.4.2009 zrušit pro nepřezkoumatelnost. Nejvyšší správní soud věc vrátil žalovanému s pokynem, aby provedl podrobný rozbor neurčitého právního pojmu „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“ dle ust. § 55a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), následně aby posoudil, zda skutkové okolnosti projednávané věci lze nebo nelze pod tento neurčitý právní pojem subsumovat. Žalovaný se podle žalobce s pokyny Nejvyššího správního soudu v napadeném rozhodnutí minul, konkrétně se zejména nedostatečně zabýval otázkou, zda existovala žalobcem předestřená nejednoznačnost či neurčitost dikce ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, jejichž důsledkem byl poukazovaný legislativní obrat a změna správní praxe, či nikoliv, a zda ji lze zahrnout pod neurčitý pojem ust. § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Zdůvodnění napadaného rozhodnutí je podle žalobce nedostatečné a nepřezkoumatelné.

Žalobce zrekapituloval průběh daňového řízení. Popsal, že v roce 2002 uskutečnil majetkový vstup do společnosti H., s.r.o., jeho nepeněžitým vkladem byla část podniku ve vlastnictví žalobce, transakce byla uskutečněna na základě smlouvy o vkladu části podniku ze dne 23.11.2002. Ve smyslu uzavřené smlouvy o vkladu 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 byla určena znalcem na částku 1.015.000 Kč, vklad do základního kapitálu společnosti H., 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 nevzniká povinnost k dani z převodu nemovitostí a je od této daně osvobozen. Přesto žalobci byla daň z převodu nemovitostí vyměřena. Žalobce požádal správce daně o sdělení důvodu rozdílu, správce daně přípisem ze dne 10.5.2015 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 ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani 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 vztahuje 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 žádost o povolení obnovy řízení ve věci předmětného platebního výměru, řízení však bylo zastaveno, odvolání proti zastavení řízení zamítnuto.

Žalobce dovozuje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.8.2013, č.j. 7 Afs 56/2013-32, že situaci, kdy v jeden okamžik je použit jeden výklad a aplikace právní normy a v následující okamžik je použit jiný výklad a aplikace té samé (téměř nezměněné) právní normy, lze považovat za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Již na počátku stály dva možné výklady ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani v návaznosti na vklad podniku, praxe správních orgánů se přiklonila k jednomu, následně se věc vyjasnila tak, že je třeba přiklonit se k druhému výkladu. Tato skutečnost svědčí o existenci nesrovnalosti při uplatňování daňového zákona od počátku, která byla změnou judikatury nikoli založena, ale pouze potvrzena.

Žalobce poté přestřel odborná výkladová stanoviska Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců i jiných odborných subjektů a citoval právní závěry soudů, aby demonstroval, že nejednoznačnost uplatňované daňové normy zde byla již od počátku, objasnil, jaké právní názory vedly k prvnímu dlouhodobě zastávanému postoji správní praxe, že část hodnoty nemovitosti, která převyšuje hodnotu navýšení základního kapitálu, nepodléhá osvobození od daně, neboť tato hodnota není součástí základního kapitálu, zatímco pozdější zcela opačný názor vycházel z judikátu, dle něž osvobození se vztahuje i na tu část hodnoty převáděné nemovitosti, která přesahuje hodnotu navýšení základního kapitálu, pokud je podnik (část podniku) vkládán plně do základního kapitálu.

Žalobce je toho názoru, že výklad daňové správy, zastávaný v době vydání předmětného platebního výměru, nebyl jediný možný, ale byl už tehdy problematický. Nejvyšší správní soud přitom v rozsudku ze dne 29.8.2013 č.j. 7 Afs 56/2013-32 konstatoval, že pakliže byla dána možnost různých výkladů, svědčí to o nejednoznačnosti právní normy, resp. o jejích účincích, které nemohly být zákonodárcem zamýšleny ani předvídány, a které v žádném případě nemůžou jít k tíži žalobce.

Žalobce pokládá za nesprávný závěr žalovaného, že jeho případ nemá zcela výjimečný charakter a nezasluhuje tedy prominutí jako projev vyšší daňové spravedlnosti. Podle žalobce zde chybí přezkoumatelná úvaha žalovaného, jaká jsou kritéria zmiňované „vyšší daňové spravedlnosti“ a z jakého důvodu je žalobcův případ nesplňuje. Dle názoru žalobce naopak není spravedlivé, aby byl zatížen daní v rozsahu několika desítek milionů Kč pouze proto, že o vyměření předmětné daně vůči žalobci bylo rozhodnuto o několik let dříve, než došlo ve výkladu výše popsané daňové otázky k zásadnímu judikатурnímu obratu. Pokud by byl případ žalobce posuzován za účinnosti stejných právních norem o několik let později, nebyla by mu v souvislosti se stejnou daňovou kauzou vyměřena žádná daň.

Žalobce neakceptuje názor žalovaného, že při naplnění zákonných předpokladů daň prominout může, ale také nemusí. Žalobce poukazuje na judikaturu správních soudů, podle níž nastanou-li zákonné podmínky pro prominutí daňového nedoplatku, pak jeho prominutí nezáleží na libovůli správce daně, nýbrž nedoplatek prominut být musí.

Žalovaný ničím nepodložil své tvrzení, že nedošlo k porušení zásady legitimního očekávání, jelikož žalovaný ani v podobných případech daň neprominul. Pokud žalovaný neuvedl ani nedoložil žádné konkrétní daňové kauzy, je jeho argument nepřezkoumatelný.

Nelze souhlasit ani se závěrem žalovaného, že připuštění možnosti prominutí daně by znamenalo otevření již uzavřených případů, a to až dvacet let zpětně, což by bylo v rozporu s principem právní jistoty. Tento princip musí být vykládán vždy z hlediska soukromoprávního subjektu, nikoliv z pohledu orgánu veřejné moci. Opačný výklad při posuzování nesrovnalostí, za jejichž vznik nenese žalobce žádnou odpovědnost, by byl absurdní.

Stejně tak nelze akceptovat ani názor žalovaného, že je třeba postupovat v souladu se zásadou „právo slouží bdělým“. Žalovaný zde zcela pomíjí fakt, že sám žalobci ve svém písemném stanovisku ze dne 7.6.2005 sdělil, že nemá význam vést proti vyměření daně opravné prostředky, a to s ohledem na ustálený názor správních soudů. Podle žalovaného má nyní jít k tíži žalobce, že tehdejší stanovisko žalovaného akceptoval a své odvolání vzal v reakci na stanovisko žalovaného zpět.

Ve vyjádření k žalobě žalovaný setrval na svém stanovisku uvedeném v napadeném rozhodnutí, na něž odkázal. Podle jeho názoru je v napadeném rozhodnutí neurčitý právní pojem „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“ vymezen dostatečně, přičemž přesné obsahové vymezení není možné, závisí na každém jednotlivém případě, a zdůraznil, že změnu výkladu ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani nelze považovat za nesrovnalost ve smyslu uvedeného pojmu. Pokud se žalovaný v rozhodnutí vyjadřoval o právní jistotě, neměl na mysli jistotu státního rozpočtu, ale právní jistotu fyzických a právnických osob, kterým daň podle ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků prominuta nebyla. Odmítl, že by svým kategorickým právním závěrem odradil žalobce od uplatnění opravných prostředků, kterými by nakonec mohl dosáhnout zrušení vydaného platebního výměru v plném rozsahu. Nejednalo se o kategorický právní závěr, ale pouze o názor na daňové posouzení vkladu podniku do základního kapitálu obchodní společnosti, který byl shodný s tehdejší judikaturou správních soudů. K nepřezkoumatelnosti své úvahy o vyšší daňové spravedlnosti uvedl, že prominutí daně je zcela specifickým liberačním prostředkem, při jehož uplatnění nemohou být žádné pochybnosti o perfektnosti (ať již správnosti nebo zákonnosti) rozhodnutí o daňové povinnosti, která má být předmětem prominutí daně. V napadeném rozhodnutí je dostatečně vyjádřeno, o jaké situace se v případě důvodů nesrovnalostí jedná. Námitku žalobce, v níž odkazuje na případ prominutí daňového nedoplatku podle ust. § 65 zákona o správě daní a poplatků, žalovaný označil za nepřípadnou, neboť v případě prominutí daňového nedoplatku jsou předem dány zákonné podmínky, zatímco v případě prominutí daně dle ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků jde o prokázání důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Takové nesrovnalosti žalovaný neshledal. Zdůraznil, že změna či zpřesnění judikatury mají účinky výlučně do budoucna. K námitce nepřezkoumatelnosti argumentu o legitimním očekávání v obdobných případech podotkl, že je vázán povinností mlčenlivosti o jiných subjektech žádajících o prominutí daně, což je žalobci jistě známo.

Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (ust. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“). Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 s.ř.s.). Soud shledal žalobu důvodnou.

Pro posouzení věci samotné vyplývají ze spisového materiálu předloženého žalovaným následující podstatné skutečnosti.

Žalobce v žádosti ze dne 29.7.2008 o prominutí daně z převodu nemovitosti vyměřené platebním výměrem ze dne 4.4.2005 podané dle ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků uvedl, že důvody pro prominutí daně jsou podle něj dány z důvodu zvratu v právním výkladu ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani a změny právní praxe; podle žalobce je z uvedených skutečností zřejmé, že daň byla vyměřena v důsledku nesrovnalostí při aplikaci zákona o trojdani. Dne 23.10.2013 žalobce doplnil žádost s tím, že přestřel právní názory Nejvyššího správního soudu obsažené v rozsudku ze dne 29.8.2013 č.j. 7 Afs 56/2013-32, které by měl žalovaný zohlednit. Žalobce v podané žádosti (ve znění jejího doplnění) argumentoval obdobně jako v později podané správní žalobě.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že ust. § 55a zákona o trojdani umožňuje správnímu orgánu prominout daň pouze z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nikoli z důvodu tvrdosti, jak by bylo možno u příslušenství daně. Vložil, že nesrovnalost je výsledkem postupu, který je s platným právem ve shodě, zatímco k nápravě postupu, který je nezákonný, slouží institut přezkumu daňového rozhodnutí či obnovy řízení. Aplikace důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů je vzhledem ke své povaze výjimečná, neboť jejím hlavním smyslem je *„pružně reagovat na možné protiklady v daňových zákonech, přičemž za důvod nesrovnalostí nelze považovat nezákonnost ani jinou nesprávnost aplikace platných daňově-právních norem. O nesrovnalosti půjde v případě, kdy nastane kolize při aplikaci dvou právních norem (může se jednat i o normy obsažené ve stejném právním předpise). Jinými slovy, v případě, že postup nařízený normou prvou by ve svých důsledcích znamenal porušení normy druhé, výklad by tedy vedl k nemožným nebo nesmyslným požadavkům na chování daňových subjektů. Jde o zcela výjimečné případy, pro které ovšem zákon musí mít adekvátní řešení jako projev tzv. vyšší daňové spravedlnosti.“* O takový případ se v dané věci dle žalovaného nejedná. Žalovaný uvedl, že žádost posuzoval volným správním uvážením, kdy v souladu s principem legitimního očekávání vycházel z dosavadní správní praxe, kterou sice lze změnit, ale pouze do budoucna, pokud se s ní dotčené subjekty mají možnost seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Princip legitimního očekávání se v daném případě projevuje tak, že pokud by žalovaný za obdobných nebo srovnatelných podmínek daň jinému subjektu prominul, žalobce by měl důvod předpokládat, že tomu bude tak i v jeho případě; taková situace však nenastala. Dále žalovaný uvedl, že i kdyby určitý skutkový stav podřadil pod neurčitý právní pojem „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“, stále by bylo na jeho správním uvážení, zda v konkrétním případě žádosti vyhovět a daň prominout. Žalovaný shrnul, že není rozhodné, zda rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti vycházelo z výkladu daňového zákona, který byl později změněn rozhodnutím Nejvyššího správního soudu. Změna právního názoru na určitý výkladový problém není důvodem k poskytnutí úlevy na dani v jiných případech s obdobným předmětem, přijatých na základě právního výkladu již překonaného. Připustění možnosti prominutí daně v případech,

kdy dochází ke změně výkladu zákona soudy, by fakticky znamenalo otevření již pravomocně uzavřených případů, což by zřejmě nebylo v souladu s principem právní jistoty, neboť platí zásada, že právo přejde bdělým.

Městský soud v Praze posoudil věc takto.

Podle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, ve znění platném v rozhodné době, jsou od daně darovací a daně z převodu nemovitostí osvobozeny vklady vložené podle zvláštního zákona do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev (dále jen "vklad"). Je-li vkladem nemovitost, osvobození se neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka obchodní společnosti nebo člena v družstvu (dále jen "společník"), s výjimkou případu úmrtí společníka, a nemovitost není společníku vrácena. Po dobu těchto pěti let neběží lhůta pro vyměření daně. Zánik účasti ve společnosti nebo členství v družstvu do pěti let od vložení nemovitosti jako vkladu je společník povinen oznámit do 30 dnů ode dne zániku účasti nebo členství místně příslušnému správci daně; součástí tohoto oznámení je i sdělení o způsobu vypořádání.

Zvláštním zákonem uvedeným v první větě citovaného ustanovení byla podle poznámky pod čarou část druhá tehdy platného zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

Před vydáním rozsudku Nejvyššího správního soudu dne 15.10.2007 č.j. 7 Afs 142/2006-59 vykládaly správní soudy ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani zjednodušeně řečeno tak, že část nemovitého majetku převedená do vlastnictví společnosti mimo základní kapitál podléhá zdanění bez nároku na osvobození. Institut osvobození se uplatnil pouze v případě, kdy je celá nemovitost vložena do základního kapitálu společnosti, nikoliv např. částečně do rezervního fondu, jako emisní ážio, apod. Například z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19.1.2006 č.j. 7 Afs 121/2004-51 vyplývá tehdejší právní názor, že je-li v ust. § 50 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani odkaz na část druhou obchodního zákoníku, a nezná-li obchodní zákoník jiný vklad než vklad do základního jmění (na rozdíl od postupů účtování, které znají vklad do základního jmění a vklad nezvyšující základní jmění), znamená to, že se osvobození od daně dle citovaného ustanovení vztahuje pouze na vklady do společnosti zvyšující základní jmění. Pokud jde o vklady do společnosti nezvyšující základní jmění, tyto vklady nepochybně podléhají 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. Zbývající část hodnoty převedené nemovitosti pak dani podléhá.

Výkladem ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani se později podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15.10.2007 č.j. 7 Afs 142/2006-59. Podle něj v případě, kdy je do základního kapitálu společnosti vkládán podnik nebo jeho část, stanoví se hodnota tohoto vkladu jako součet všech složek tvořících podnik či jeho část a odečet závazků na nich váznoucích. Tato výsledná suma pak představuje hodnotu vkladu do společnosti. Podnik je nutno chápat jako celek složený z jednotlivých částí majících shodný právní režim, a to i v případě, kdy jednou z těchto částí je nemovitost. Pro osvobození dle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani je proto rozhodná celková hodnota vkládaného podniku, nikoliv jen hodnota vkládaných nemovitostí.

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 nesrovnalosti) 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 dle ust. § 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.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15.12.2015 č.j. 9 Afs 200/2015-29 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.“

V nyní projednávaném případě Nejvyšší správní soud žalovanému 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 a poplatků.“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.8.2013 č.j. 7 Afs 56/2013-32).

V reakci na tuto výtku žalovaný v napadeném rozhodnutí vymezil neurčitý právní pojem „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“ jako možný protiklad v daňových zákonech, jako kolizi při aplikaci dvou právních norem, kdy postup nařízený normou první by ve svých důsledcích znamenal porušení normy druhé, výklad by tedy vedl k nemožným nebo nesmyslným požadavkům na chování daňových subjektů. Akcentoval, že za nesrovnalost nelze považovat nezákonnost ani jinou nesprávnost aplikace platných daňově-právních norem.

Je nepochybné, že žalovaný při vymezení neurčitého právního pojmu „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“ čerpal z důvodové zprávy k odůvodnění obdobné úpravy v zákoně č. 280/2009 Sb., dle jehož ust. § 260 odst. 1 písm. a) může ministr financí z moci úřední, pokud jde o daně, které spravují jím řízené správní orgány, zcela nebo částečně prominout daň nebo

příslušenství daně z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Důvodová zpráva vysvětluje, že „o nesrovnalost půjde v případě, kdy nastane kolize při aplikaci dvou

právních norem (může se jednat i o normy obsažené ve stejném právním předpise). Jinými slovy, v případě, že postup nařízený normou první by ve svých důsledcích znamenal porušení normy druhé, výklad by tedy vedl k nemožným nebo nesmyslným požadavkům na chování daňových subjektů. Zachování obecné možnosti řešení případných nesrovnalostí je nutný vzhledem k charakteru daňových zákonů daného především politickým tlakem, který provází jejich přijímání. K nesrovnalostem proto může vzhledem k tomu, v jakém spěchu jsou někdy změny v daňových zákonech

přijímány, docházet i do budoucna.“ (Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňového řádu, str. 152.)

Nejvyšší správní soud žalovanému dále vytkl, že nezohlednil, že žalobcem „poukazovaná judikatura (judikurní 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 pokládá za „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“ nejednoznačnost, neúplnost či nekomplexnost ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, odkazujícího na jiný právní předpis. Skutečnost, že v průběhu doby došlo k změně právního názoru na jeho výklad, pokládá žalobce za důsledek této nesrovnalosti, nikoli za nesrovnalost samotnou. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že je-li právní ustanovení nejednoznačné a zakládá-li možnost různého výkladu, má právní ustanovení 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 „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“.

A tento pohled Městský soud v napadeném rozhodnutí zcela postrádá. Úkolem žalovaného bylo vyložit neurčitý právní pojem na základě konkrétního skutkového stavu, neboť pouze takto, pro konkrétní případ, lze 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.

Žalovaný jakožto skutkovou podstatu hodnotil neosvobození od daně dle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani v důsledku výkladu tohoto ustanovení, který byl později překonán jiným výkladem. 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.

Městský soud proto nemohl přezkoumat, zda skutková situace, tj. nejednoznačnost, neúplnost či nekomplexnost aplikované právní normy, skutečně naplňovala definiční znaky neurčitého pojmu „nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů“.

Soud přitom poukazuje na závěr Nejvyššího správního soudu formulovaný v již několikrát citovaném rozsudku ze dne 29.8.2013 č.j. 7 Afs 56/2013-32, kde v projednávané věci bylo Městskému soudu vytčeno, že přes zjištěné pochybení žalovaného spočívající v absenci výkladu obsahu sporného neurčitého pojmu „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“ přistoupil k meritornímu posouzení rozhodnutí žalovaného v rozsudku ze dne 10.5.2013 č.j. 5 Ca 90/2009-38 a napadené rozhodnutí nezrušil pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost. Podle názoru Městského soudu napadené rozhodnutí trpí obdobnými vadami, neboť žalovaný neurčitý právní pojem „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“ sice vyložil, ale i přes jasné pokyny 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.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti shledal Městský soud v Praze rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, proto napadené rozhodnutí pro vady řízení podle ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. bez jednání zrušil a věc podle ust. § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na žalovaném, aby odstranil tímto rozsudkem vytýkané vady svého postupu při rozhodování o žádosti žalobce. Žalovaný tedy uváží, zda existovala žalobcem předestřená nejednoznačnost či neurčitost dikce ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, jejichž důsledkem byl poukazovaný judikturní obrat, či nikoliv, a zda ji lze zahrnout pod neurčitý pojem ust. § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Svoji úvahu žalovaný řádně odůvodní. Teprve poté vydá rozhodnutí, které bude v souladu se zákonem.

O nákladech řízení soud rozhodl dle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení měl plný úspěch žalobce, a proto soud rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení 11.228 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku. Výše nákladů řízení o žalobě sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a z nákladů na zastoupení advokátem, které představují dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) po 3.100 Kč za úkon dle ust. 11 odst. 1 písm. a) a d) na základě ust. § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s ust. § 7 bod 5 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů. Dále k nákladům za zastoupení patří i dva režijní paušály po 300 Kč (ust. § 13 odst. 3 advokátního tarifu). Jelikož zástupce žalobce doložil, že je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení za zastoupení ve smyslu ust. § 57 odst. 2 s.ř.s. o 21 %.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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 nejbližší 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 28. srpna 2018

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu