



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci **žalobce: Ing. F. S., CSc.**, zast. Ing. Vlastimilem Sojkou, daňovým poradcem, adresa pro doručování KODAP, s.r.o., tř. 1. máje 97, Liberec, proti **žalovanému: Ministerstvo financí ČR**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7.11.2008, č.j. 49/90 340/2008-493,

t a k t o:

- I. **Rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 7.11.2008, č.j. 49/90 340/2008-493 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení v částce 13.520,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobce, Ing. Vlastnila Sojky, daňového poradce.**

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný podle ust. § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), zamítl jeho žádost ze dne 21.8.2008 o prominutí daně z převodu nemovitostí, která byla žalobci vyměřena platebním výměrem ze dne 26.8.2002, č.j.: 98570/02/178960/5837 ve výši 949.680,-Kč.

V žádosti ze dne 21.8.2008 žalobce nejprve zrekapitulovat průběh daňového řízení, v jehož rámci došlo k vyměření daně, která byla předmětem jeho žádosti. Uvedl, že na základě kupní smlouvy ze dne 11.6.1996, uzavřené s Pozemkovým fondem ČR, nabyt do svého vlastnictví podnik Strojní a traktorová stanice s.p., Benešov nad Ploučnicí (dále jen „STS“). Kupní cena byla stanovena ve výši 1.000.000,- Kč. Součástí převáděného podniku byl nejen majetek tvořený nemovitostmi a movitými věcmi, ale také rozsáhlé položky snižující jeho hodnotu. Tyto položky žalobce v žádosti konkretizoval. V bezprostřední návaznosti na

uskutečnění výše uvedeného převodu vložil žalobce dne 24.6.1996 podnik STS do základního kapitálu společnosti ENVIG spol. s r.o. Prostřednictvím tohoto nepeněžitého vkladu dle § 59 odst. 5 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“), žalobce získal majetkovou účast na uvedené společnosti, přičemž hodnota příslušného vkladu byla oceněna částkou 700.000,- Kč, a takto byla následně zapsána Krajským soudem v Ústí nad Labem do obchodního rejstříku.

Žalobce v žádosti uvedl, že správce daně v souvislosti s uskutečněním vkladem podniku STS do základního kapitálu společnosti ENVIG spol. s r.o. vydal dne 26.8.2003 platební výměr na daň z převodu nemovitostí, čj. 98570/02/178960/5837, kterým žalobci vyměřil daňovou povinnost ve výši 949.680,- Kč. Důvodem doměření daně byl závěr správce daně, podle něhož žalobce vložil nemovitosti, které byly součástí podniku STS, do základního kapitálu společnosti ENVIG spol. s r.o. za částku 700.000,- Kč a pouze tato hodnota požívá práva na osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“). Ačkoli byl správce daně obeznámen se skutečností, že předmětem příslušného nepeněžitého vkladu byl podnik, jehož součástí byly kromě nemovitého majetku rovněž rozsáhlé závazky, které zásadním způsobem korigovaly hodnotu uskutečněného vkladu, dovodil závěr, že rozdíl mezi hodnotou vkladu a výší znaleckého ocenění nemovitostí nutno podrobit zdanění.

Dle žalobce správce daně interpretoval příslušné ustanovení daňového zákona nesprávně, a proto proti výše označenému platebnímu výměru podal žalobce odvolání a následně správní žalobu. Správní žaloba byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25.8.2004, č.j.: 15 Ca 215/2003-63. Správní soud se v tomto rozsudku přiklonil k právnímu názoru, který v otázce interpretace ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani učinily v dané věci finanční orgány.

Vzhledem k tomu, že v době od vydání platebního výměru na daň z převodu nemovitostí ze dne 26. 8. 2003, č.j.: 98570/02/178960/5837 došlo ke zcela zásadnímu obratu ve způsobu interpretace ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani ze strany správních soudů a ve způsobu, jakým správní soudy posuzují otázku osvobození od daně z převodu nemovitostí, které jsou součástí podniku vkládaného do obchodní společnosti, a rovněž finanční orgány akceptovaly principiálně odlišnou interpretaci ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani, které v mezidobí nedoznalo prakticky žádných změn, žalobce žádal Ministerstvo financí o prominutí vyměřené daně. Žádost odůvodnil tím, že mu daň byla stanovena v důsledku zřejmých nesrovnalostí v zákoně, v jeho výkladu a aplikaci. Nesrovnalost v aplikaci zákona ve smyslu ust. § 55a odst. 1 zákona o trojdani žalobce spatřoval ve skutečnosti, že finanční orgány, jakož i správní soudy, zastávaly v době, kdy bylo rozhodováno o předmětné daňové povinnosti žalobce, zcela jiný právní názor týkající se vkladu podniku do základního kapitálu obchodní společnosti, než jaký je z jejich strany zastáván v současné době. V situaci, kdy po řadě let aplikace příslušného ustanovení zákona došlo k zásadní změně soudní i správní praxe, aniž by se změnila dikce tohoto ustanovení, nelze spravedlivě dovodit, že zákon nesrovnalostmi netrpí. V době, kdy bylo rozhodováno o daňové povinnosti žalobce na dani z převodu nemovitostí, zastávaly finanční orgány právní názor, že v případě vkladu podniku je nutno samostatně posuzovat jeho jednotlivé části, neboť každá z těchto složek má samostatný právní režim. Podnik jako věc hromadná, tvořící jeden celek, tak byl rozložen na jednotlivé složky, které byly následně podrobovány zdanění. Rovněž i správní soudy ve své judikatuře dovodily, že finanční orgány jsou povinny zkoumat, jaká část nemovitosti byla převedena do základního kapitálu společnosti s tím, že pokud byla do základního kapitálu vložena hodnota nižší než cena nemovitosti, podléhá tento rozdíl dani z převodu nemovitostí. V konkrétním případě vkladu podniku STS do základního kapitálu společnosti ENVIG spol. s r.o, vedla tato interpretace zákona k tomu, že při posuzování uskutečněného vkladu byla zcela pominuta rozsáhlá pasiva vztahující se k předmětnému

podniku a správce daně částku vkladu ve výši 700.000,- Kč posoudil jako převodní cenu vkládaných nemovitostí. Správce daně následně uznal osvobození od daně dle § 20 odst. 6 písm. e) zákon o trojdani pouze v zanedbatelné výši v poměru ke stanovené ceně nemovitostí, které byly součástí vkládaného podniku.

Žalobce v žalobě uvedl, že aktuální praxe se opírá o zcela odlišnou interpretaci zákona. Pro výklad ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani je klíčový pojem „podnik“. Dle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani jsou od daně z převodu nemovitostí osvobozeny mj. „vklady vložené podle zvláštního předpisu do obchodní společnosti“. Zvláštním předpisem, na který v tomto ustanovení odkazuje daňový zákon, je obchodní zákoník. Podle obchodního zákoníku může mít vklad do obchodní společnosti podobu peněžní či nepeněžní, přičemž nepeněžitým vkladem může být rovněž podnik jako věc v právním smyslu. Definice podniku je obsažena v ust. § 5 obchodního zákoníku. Tato definice výslovně nezahrnuje do podniku závazky související s podnikáním, přesto je nesporné, že tyto nelze od podniku oddělit. Dle ustálené právní teorie je podnik tvořen souborem aktiv a pasiv, přičemž tyto složky podniku ve svém souhrnu určují jeho hodnotu. Rovněž judikaturou obecných soudů bylo potvrzeno, že součástí podniku vkládaného do základního kapitálu společnosti je nejen majetek, ale i závazky, které se k podniku váží. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2007, č.j.: 7 Afs 142/2006-59.

Žalobce poukázal na to, že případ, který posuzoval Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku, byl de facto zcela shodný jako případ žalobce, kdy správce daně v souladu s tehdejší správní praxí a interpretací zákona vyměřil daň z převodu nemovitostí vkládaných do základního kapitálu obchodní společnosti. Naproti tomu současný postup finančních orgánů ve věci vkladů podniku do základního kapitálu obchodních společností je odlišný. Převod nemovitostí, které jsou součástí podniku, by byl v současné době plně (či z převážné části) od daně osvobozen. Tím, že byl žalobce zatížen výše uvedenou daňovou povinností na dani z převodu nemovitostí, dochází ke značné disproporci v přístupu k různým daňovým subjektům. Dle žalobce nelze považovat tento stav za spravedlivý. Na základě shora uvedeného měl žalobce za to, že předmětná daňová povinnost byla vyměřena v důsledku nesrovnalosti při uplatňování zákona, a to bez zavinění žalobce.

O žádosti žalobce bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný toliko uvedl, že může podle § 55a daňového řádu zcela nebo zčásti prominout daň pouze z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňovaných daňových zákonů. V důvodech uváděných žalobcem žalovaný takové nesrovnalosti neshledal.

Proti uvedenému rozhodnutí směřuje podaná žaloba.

Žalobce v podané žalobě namítal, že závěr žalovaného, že v daném případě nedošlo k vyměření daně z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z výkladů daňového zákona, je nesprávný. Vzhledem k tomu, že k uvedenému závěru není v napadeném rozhodnutí obsaženo žádné zdůvodnění, žalobce v podané žalobě zopakoval svá tvrzení, uvedená v žádosti ze dne 21.8.2008.

Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl. Dle žalovaného je prominutí daně dle § 55a daňového řádu specifickým mimořádným opravným prostředkem, při jehož uplatnění však nedochází k nápravě či odstranění vad rozhodnutí nebo nesprávného postupu správce daně při aplikaci daňového zákona, ale k úplnému či částečnému prominutí platební povinnosti daňového poplatníka. Z uvedeného vyplývá, že je-li podána žádost o prominutí daně, která již byla pravomocně vyměřena rozhodnutím, nesmí být takové rozhodnutí ani nesprávné ani nezákonné a o jeho regulérnosti by nemělo být

pochyb. Důvodem pro prominutí daně dle ust. § 55a daňového řádu je existence nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů a pokud jsou zjištěny, pak správce daně rozhoduje zcela shodně u všech daňových subjektů v obdobné situaci. 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. Za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů lze považovat např. situaci, kdy při striktním dodržení jedné právní normy dojde v důsledku aplikace druhé právní normy v některém případě ke dvojímu zdanění daňového subjektu, aniž by toto dvojí zdanění bylo výslovně zákonem zamýšleno, apod. Jde o zcela výjimečné případy, pro které ovšem zákon musí mít adekvátní řešení jako projev tzv. vyšší daňové spravedlnosti. O takovéto důvody se však v případě žalobce nejednalo a nebyly žalovaným ani shledány. Na prominutí daně podle cit. ustanovení není právní nárok.

Dle žalovaného bylo napadené rozhodnutí odůvodněno, byť krátce. Nelze zde ovšem přehlédnout, že odůvodněno nemuselo být vůbec. Podle § 55a odst. 4 daňového řádu rozhodnutí o žádosti o prominutí daně nemusí obsahovat odůvodnění.

K námitkám žalobce žalovaný sdělil, že je vždy třeba vycházet z toho, že konkrétní judikát se týká jen toho kterého konkrétního případu a nelze jej vztahovat na všechny případy, které se jeví jako obdobné. Dle závažnosti výkladu soudu je nutno přihlídnout zejména k závěrům NSS či ÚS při řešení případů v budoucnu, rozhodně však nelze tyto závěry aplikovat na případy již pravomocně uzavřené, a tím méně na případy, které z důvodu uplynutí lhůt není možno řešit ani prostředkem dozorčího práva (přezkumem). Vyjádření názoru soudu v určitém případě nelze považovat za důvod nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů, takový postup by znamenal značnou právní nejistotu, která by se týkala velkého počtu subjektů, o jejichž daňových povinnostech bylo rozhodováno před vydáním změněného judikátu a současně zpochybnění stavu nastoleného dříve vydaným pravomocným rozsudkem soudu. K temporálním účinkům rozhodnutí žalovaný odkázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č.j.: 6 As 7/2005-97.

K vyjádření žalovaného podal žalobce dne 1.7.2009 repliku, ve které poukázal na správní praxi finančních orgánů založenou na metodickém pokynu Ministerstva financí č. D-319 stanovujícím při rozhodování o žádostech o prominutí daně povinnost tato rozhodnutí odůvodňovat, přestože to platná právní úprava výslovně obligatorně nepředepisuje.

Soud o podané žalobě uvažil následovně:

V daném případě se soud nejprve zabýval otázkou, zda rozhodnutí o žádosti o prominutí daně podané podle ust. § 55a odst. 1 daňového řádu podléhá soudnímu přezkumu či nikoli.

Předestřenou otázkou se zabývá judikatura správních soudů, ne vždy však tyto judikáty dospěly ke stejnému závěru. Část judikatury (např. rozhodnutí NSS ze dne 8.11.2007, č.j.: 7 Afs 149/2006, viz. www.nssoud.cz) zastávala názor, že rozhodnutí vydaná podle ust. § 55a daňového řádu jsou vyloučena ze soudního přezkumu, neboť nemají povahu úkonu, který zakládá, mění nebo ruší práva, ani závazně neurčuje práva a povinnosti ve smyslu § 65 odst. 1 s.r.s., a nerozhoduje se jím tak o právu ve smyslu nároku založeného zákonem. Tyto judikáty vycházely ze zjištění, že žádost o prominutí daně nezakládá právní nárok žadatele na vyhovění žádosti či na meritorní projednání. Neexistuje-li právní nárok žadatele, pak nemůže existovat ani subjektivní veřejné právo, na němž by mohl být žadatel zkrácen tím, že nebude žádosti vyhověno. Naproti tomu judikáty, jenž zastávají názor opačný (např. rozhodnutí NSS ze dne 30.11.2005, č.j.: 6 A 69/2000-55), shodně vycházejí z usnesení rozšířeného senátu

NSS ze dne 23. 3. 2005 č.j.: 6 A 25/2002-42, které jednak překonalo předchozí přístup a jednak ve svém důsledku sjednotilo postoj k přezkoumání rozhodnutí vydaných podle § 55a daňového řádu. Uvedené usnesení se sice týká otázky legitimace žadatele o udělení státního občanství k žalobě proti rozhodnutí, jímž žadateli nebylo státní občanství uděleno, nicméně závěry uvedené v tomto usnesení lze aplikovat i na daný případ, neboť jak žadatel o státní občanství, tak žadatel o prominutí daně, nemají nárok na to, aby jejich žádostem bylo vyhověno.

V usnesení ze dne 23. 3. 2005 č.j.: 6 A 25/2002-42 NSS konstatoval, že „právo na přístup k soudu je jednou ze základních komponent práva na spravedlivý proces, garantovaného jak mezinárodními smlouvami, tak i vnitrostátním ústavním právem. Na ústavní úrovni má pro správní soudnictví klíčový význam čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), podle něhož ten, „kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak. Z pravomoci soudu však nesmí být vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí, týkajících se základních práv a svobod podle Listiny.“ Citovaný článek je sice oproti současným standardům soudní ochrany formulován užejí (z judikatury Evropského soudu pro lidská práva k čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dále vyplývá požadavek plné jurisdikce; krom toho se správní soudnictví dnes již neomezuje toliko na přezkum rozhodnutí, ale poskytuje rovněž ochranu před nečinností i před nezákonnými zásahy); právo na přístup k soudu ve věcech správního soudnictví z něj však beze vší pochybnosti vyplývá. Pravomoc správních soudů je podle tohoto článku založena na generální klauzuli: přezkoumat lze každé rozhodnutí správního orgánu, ledaže by je ze soudního přezkumu výslovně vyloučil zákon (u rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod však žádná zákonná kompetenční výluka možná není).

Právo na soudní přezkum každého rozhodnutí správního orgánu (ledaže by bylo zákonem výslovně vyloučeno), je tedy jedním z veřejných subjektivních práv explicitně zaručených Listinou. Dopadá na něj i příkaz ústavodárce obsažený v čl. 4 odst. 4 Listiny, aby při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod bylo šetřeno jejich podstaty a smyslu, a aby taková omezení nebyla zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena. Mezi práva na přístup k soudu jsou mj. kompetenční výluky: proto při jejich používání je nutno vždy klást si otázku, proč zákon určitou kompetenční výlukou obsahuje, a respektovat její smysl; nepřipustný je zejména formalistický výklad, dovolávající se textu zákona proti jeho skutečnému smyslu. Z ústavních interpretačních pravidel zároveň plyne, že v pochybnostech o tom, zda žalobci svědčí právo na přístup k soudu či nikoliv, je nezbytné přiklonit se k výkladu svědčícímu ve prospěch výkonu tohoto práva.

Není rozhodné, zda se rozhodování děje ve sféře volného správního uvážení či nikoliv; rozhodnutí založené na diskreci správního orgánu se může dotknout právní sféry zcela stejně negativně, jako rozhodnutí, u něž se diskrece neuplatňuje. Stejně tak může být zatíženo vadami nejen řízení předcházející vydání takového rozhodnutí, ale může se rovněž přihodit, že i samo rozhodnutí založené na volné úvaze nemůže pro zásadní porušení práva obstát (např. pro porušení principu rovnosti, překročení mezí, zneužití atd.).

Správní uvážení je v první řadě vždy limitováno principy vyplývajícími z ústavního pořádku České republiky; z nich lze vyvodit, že i tam, kde vydání rozhodnutí závisí toliko na uvážení správního orgánu, je tento orgán omezen zákazem libovůle, příkazem rozhodovat v obdobných věcech obdobně a ve stejných věcech stejně (různost rozhodování ve stejných či obdobných věcech může být právě projevem ústavně reprobované libovůle), tj. principem rovnosti, zákazem diskriminace, příkazem zachovávat lidskou důstojnost, jakož i povinností výslovně uvést, jaká kritéria v rámci své úvahy použil, jaké důkazní prostředky si opatřil, jaké důkazy provedl a jak je hodnotil, a k jakým skutkovým a právním závěrům dospěl. V této

souvislosti je namístě poukázat i na Doporučení Rady ministrů Rady Evropy č. (80) 2, týkající se výkonu správního uvážení správními orgány, které upravuje řadu požadavků na výkon správního uvážení (zákaz sledovat jiný účel než ten, pro který byla diskreční pravomoc stanovena; objektivnost a nestrannost; rovnost a zákaz diskriminace; proporcionalita mezi negativními dopady rozhodnutí na práva, svobody a zájmy osoby, a sledovaným účelem), jakož i požadavek na přezkum zákonnosti správního uvážení soudem nebo jiným nezávislým orgánem.

Každé správní uvážení – i to, jež se (pouze) na úrovni obyčejného zákona jeví jako neomezené či absolutní – tedy má své meze. I u něj proto správní soud zkoumá nejen to, zda jej správní orgán nezneužil, ale i to, zda jeho meze nepřekročil (opětovně se přitom zdůrazňuje, že neomezené správní uvážení v moderním právním státě neexistuje; věc nelze konstruovat ani tak, že je neomezené pouze na úrovni obyčejného zákona, neboť nelze od sebe uměle odtrhovat jednoduché právo od práva ústavního; ústava již dávno není pouhým monologem ústavodárce). Správní soud samozřejmě nepřezkoumává pouze zneužití správního uvážení či překročení jeho mezí ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s., nýbrž i to, zda řízení předcházející vydání napadenému rozhodnutí proběhlo v souladu se zákonem, tj. zda v něm byla respektována všechna procesní práva žalobce.“

Zkoumá-li soud dopad rozhodnutí o prominutí daně do právní sféry žalobce, je jeho účinek v právní sféře žalobce zcela zřejmý. V případě, že žalovaný žádosti vyhověl, zaniká povinnost žalobce zaplatit daň z převodu nemovitostí ve výši 949.680,-Kč v opačném případě povinnost žalobce trvá. Z hlediska závěrů NSS má toto zjištění jediný možný důsledek, a to že rozhodnutí o prominutí daně nemůže být ze soudního přezkumu vyloučeno.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.) a to v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

V posuzované věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:

Podle ust § 55a odst. 1 daňového řádu Ministerstvo financí může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. U příslušenství daně tak může učinit i z důvodu odstranění tvrdosti. K tomuto prominutí může dojít v kterémkoli stadiu daňového řízení.

Podle ust § 55a odst. 4 věta první daňového řádu rozhodnutí o žádosti o prominutí daně nemusí obsahovat odůvodnění a opravné prostředky proti němu se nepřipouštějí.

Rozhodnutí o prominutí daně podle ust. § 55a odst. 1 daňového řádu je rozhodnutím, založeným na volné správní úvaze, neboť umožňuje, avšak neukládá žalovanému správnímu orgánu povinnost vyhovět, ať už zcela nebo z části, žádosti o prominutí daně, a to na základě žádosti žadatele a z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, u příslušenství daně pak i z důvodu odstranění tvrdosti. Správní úvaha žalovaného je omezena pouze pořaditelností žadatelem uplatněného důvodu pod důvody, vymezenými ust. § 55a odst. 1 daňového řádu. Soudní přezkum je však omezen na zjištění, zda správní orgán nepřekročil meze správní úvahy stanovené zákonem. Východiskem soudního přezkumu rozhodnutí, založeného výlučně na správní úvaze, se tak stává odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah správního spisu. Z obsahu správního spisu a odůvodnění napadeného rozhodnutí soud zjišťuje, zda správní úvaha byla vytvořena na podkladech shromážděných ve

správním spise, zda tato úvaha neodporuje pravidlům logiky a zda správní orgán dostál povinnostem kladeným na správní úvahu, tj. zda nedošlo k vybočení ze zákonem vymezených mezí správního uvážení, případně zda správní uvážení nebylo zneužito.

V daném případě odůvodnění napadeného rozhodnutí, potažmo obsah správního spisu, neobsahují úvahy o tom, proč žalovaný správní orgán žádost žalobce o prominutí daně podle ust. § 55a daňového řádu zamítl. Soud tak neměl vytvořeny podmínky pro přezkum, zda námitky vznesené v žalobě jsou oprávněné či nikoliv. Žalovaný se měl v odůvodnění svého rozhodnutí zabývat zejména správním uvážením o argumentech žalobce, že došlo ke zcela zásadnímu obratu ve způsobu interpretace ustanovení § 20 odst. 6 písm. c) zákona o dani z převodu nemovitosti a tyto argumenty podrobit zhodnocení, zda nejde o případ důvodů nesrovnalostí vyplývajících z daňových zákonů. Soud nepřisvědčuje vyjádření žalovaného v tom, že nalezení nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů *pro účely prominutí daně* nemůže spočívat v rozdílných stanoviscích soudů a rozdílné soudní judikatuře a že v dané věci by tak šlo o případ zpětné aplikace jiné interpretace zákona na již uzavřený případ (o temporální účinky rozhodnutí). V dané věci uzavřeným případem z hlediska aplikace § 20 odst. 6 písm. c) zákona o dani z převodu nemovitosti totiž není rozhodnutí o prominutí daně, nýbrž rozhodnutí o uložení daňové povinnosti a pro účely uložení daňové povinnosti skutečně nemůže být změna náhledu na interpretaci zákonného ustanovení zpětně relevantní. V souzené věci však jde o zákonnost úvah, zda lze vyhovět žádosti žalobce o prominutí daně, jako určitého institutu „daňové milosti“ za situace, kdy daň již je posouzena, pravomocně uložena, je povinností žalobce ji uhradit, přičemž se změnil náhled na existenci této daňové povinnosti v určitém rozsahu a tento náhled neovlivňuje vlastní vyměřenou daňovou povinnost. Účelem možnosti prominutí daně je přistoupení na určitou shovívavost při placení daně a to právě s ohledem na to, že žalobce byl povinen uhradit daň, ačkoliv později vyšly najevo jiné úvahy při uplatňování daňového zákona. Bylo proto na žalovaném, aby zvážil, zda z hlediska vývoje náhledu na předmětné zákonné ustanovení (doby, okolností případu žalobce) vznikly nesrovnalosti (nerovnosti) v povinnosti daňových subjektů tak, že by úvahy o prominutí daně u žalobce nevybočily z mezí logického usuzování.

Na výše uvedeném nemůže nic změnit skutečnost, že podle ust. § 55a odst. 4 věta první daňového řádu nemusí rozhodnutí o prominutí daně obsahovat odůvodnění. Uvedené ustanovení nevylučuje, aby žalovaný rozhodnutí o prominutí daně odůvodnil. Především však odůvodnění v případě, že žádosti o prominutí daně nebylo vyhověno, umožňuje žadateli obeznámit se s důvody rozhodnutí a tyto buď přijmout nebo se domáhat přezkumu úvahy správního orgánu správním soudem. Konečně i přistoupení k náležitému odůvodnění rozhodnutí o žádosti o prominutí daně by vedlo žalovaného k nezbytnosti zabývat se blíže pojmem „nesrovnalostí, vyplývajících z uplatňovaných daňových zákonů“, a v této souvislosti posoudit argumenty žalobce i okolnosti případu.

Na základě všech shora uvedených skutečností soud žalobou napadené rozhodnutí podle ust. § 78 odst. 1, 4 s.ř.s. ve spojení s ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. zrušil bez jednání pro vadu řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem soudu, vysloveným v tomto rozsudku, je žalovaný v dalším řízení vázán (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.).

Ve druhém výroku tohoto rozsudku přiznal soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. žalobci, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši

2.000,- Kč a v nákladech souvisejících s právním zastoupením žalobce daňovým poradcem. Tyto jsou tvořeny jednak odměnou za čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, porada s klientem k vyjádření žalovaného a písemné podání soudu), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu - vyhlášky č. 177/1996 Sb. částku 2.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), c), d) cit. vyhlášky). Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny dvěma paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky) a částkou 1.920,-Kč, odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí 13.520,-Kč. Soud neakceptoval žalobcem navrhované účtování úkonů právní služby spočívajících v poradě s klientem a v sepsání právního rozboru věci. V projednávané věci byla podstatná námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, jejíž oprávněnost je zcela zřejmá ze stručného textu odůvodnění napadeného rozhodnutí, a proto dále účtovaná porada a právní „rozbory“ věci již soud nepovažuje za účelné. Ostatně daňový poradce konání porady s klientem, ani právní rozbor věci soudu nedoložil.

P o u č e n í :

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

V Praze dne 30. ledna 2012

JUDr. Naděžda Řeháková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.