



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. Martina Bobáka ve věci

žalobkyně: **DAUBRESSE s.r.o.**, IČO: 28606329
sídlem Mečová 358/8, 602 00 Brno
zastoupena daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 616/4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2023, č. j. 14746/23/7100-40121-050343,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a napadené rozhodnutí

1. V nynější věci řešil městský soud otázku, zda bylo podání žalobkyně správně vyhodnoceno jako žádost o prominutí daně, zda bylo správně postoupeno žalovanému a zda ten správně vyhodnotil, že podmínky pro prominutí daně nejsou splněny.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

2. Žalobkyně učinila dne 14. 11. 2022 podání, označené jako přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, a to u Finančního úřadu pro Zlínský kraj (**správce daně**). V předmětném podání tvrdila zánik daňové povinnosti podle § 55 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (**zákonné opatření**). Poukázala na to, že původně uzavřela se společností Soleil Energy a.s. (**Soleil**) dne 30. 5. 2013 kupní smlouvu na předmětné nemovitosti za cenu 92 090 000 Kč, kterou posléze smluvní strany snížily dodatkem č. 1 z 3. 12. 2015 na částku 13 900 000 Kč. Zároveň uzavřely dohodu o vypořádání vzájemných práv a povinností s rozvazovací podmínkou, pokud nebude do 3. 12. 2016 uhrazena kupní cena. To se nestalo, rozvazovací podmínka se tak naplnila a účinky kupní smlouvy zanikly od počátku – vlastníkem nemovitostí je zpětně opět žalobkyně. Požádala proto o vydání dodatečného platebního výměru na daň nižší z částky 3 683 600 Kč na 0 Kč. K podání přiložila rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 9. 2022, č. j. (73) 28 ICm 3600/2016-429 (**rozsudek insolvenčního soudu**).
3. Správce daně podání posoudil jako žádost o prominutí daně z převodu nemovitostí podle § 25 odst. 5 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (**zákon o trojdani**), a dne 18. 1. 2023 jej postoupil žalovanému. Ten žádost o prominutí daně v záhlaví označeným rozhodnutím (**napadené rozhodnutí**) zamítl. Zdůraznil, že předmět daně zde vznikl před 1. 1. 2014, tedy za účinnosti zákona o trojdani, a nelze proto aplikovat § 55 zákonného opatření. Podání žalobkyně bylo posouzeno podle svého obsahu jako žádost o prominutí daně podle zákona o trojdani. Tuto žádost ovšem žalobkyně podala opožděně. Žalovaný popsal, že daň lze v takovém případě prominout jen tehdy, dojde-li ke zpětnému nabytí nemovitosti původním převodcem do 3 let ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí. Ke vzniku právních účinků vkladu došlo ke dni 31. 5. 2013 a lhůta tak skončila dne 31. 5. 2016.

II. Žaloba

4. Žalobkyně v první řadě nesouhlasila s počítáním tříleté lhůty ode dne 31. 5. 2013. Podle ní se má tato lhůta počítat od zpětného nabytí nemovitostí žalobkyní, tj. od okamžiku právní moci rozsudku insolvenčního soudu. Z něj nadto vyplývá, že žalobkyně na společnost Soleil nemovitosti dle kupní smlouvy ze dne 30. 5. 2013 ani nepřevedla, jelikož účinky této smlouvy zanikly od počátku. Žalobkyně proto byla vlastníkem nemovitých věcí i ke dni 31. 5. 2016.
5. Především však žalobkyně rozporovala, že podání daňového přiznání podle § 55 zákonného opatření bylo posouzeno jako žádost o prominutí daně podle zákona o trojdani. Správce daně neměl důvod přehodnocovat přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí a vnucovat žalobkyni podání žádosti o prominutí daně z převodu nemovitostí (proti tomuto postupu se bránila i podáním nečinnostní žaloby ke Krajskému soudu v Brně). Žalobkyně připustila, že pro daňové povinnosti, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, vzniklé před dnem 1. 1. 2014, se použije zákon o trojdani, v tomto případě však práva a povinnosti související s daňovou povinností vznikly až rozsudkem insolvenčního soudu – jedná se nikoli o vzniklou, ale zaniklou daňovou povinnost, přičemž na daňové povinnosti, jakož i na práva a povinnosti s nimi související, zaniklé po dni 1. 1. 2014, je potřeba použít § 55 zákonného opatření; u něj pak není stanovena žádná lhůta k uplatnění zániku daňové povinnosti. Zrušení zákonného opatření zákonem č. 386/2020 Sb. od 26. 9. 2020 na tom nic nemění.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

6. Žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.
8. K běhu lhůty žalovaný připomněl, že vklad práva do katastru nemovitostí byl povolen s právními účinky ke dni 31. 5. 2013. K tomuto dni vznikl předmět daně z převodu nemovitostí a k uvedenému dni se posuzují všechny skutečnosti rozhodné pro stanovení základu daně, resp. výše vlastní daňové povinnosti. Z konstrukce ustanovení § 25 odst. 3 a § 25 odst. 5 zákona o trojdani je zřejmé, že lhůta 3 let pro prominutí daně z převodu nemovitostí se odvíjí od právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí původní smlouvy [žalovaný odkázal i na judikaturu Nejvyššího správního soudu (NSS)]. Z rozsudku insolvenčního soudu vyplývá, že rozvazovací podmínka byla sjednána k datu 3. 12. 2016, lze proto konstatovat, že k poslednímu dni zákonem předpokládané tříleté lhůty (31. 5. 2016) nebyla žalobkyně vlastníkem nemovitých věcí, nebyly tedy naplněny důvody pro podání žádosti o prominutí daně. Rozsudek insolvenčního soudu neměl na uvedené žádný konstitutivní vliv. Kromě toho ani do současné doby nebyl proveden zápis vlastnictví k nemovitým věcem do katastru nemovitostí, nebyla tedy naplněna ani podmínka vyplývající z § 25 odst. 6 zákona o trojdani.
9. Pokud jde o námitku, že správce daně neměl důvod daňové přiznání posoudit jako žádost o prominutí daně z převodu nemovitostí, žalovaný zdůraznil, že pro posouzení, zda je úplatný převod vlastnického práva k nemovité věci předmětem daně z převodu nemovitostí nebo předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, je rozhodný okamžik vzniku daňové povinnosti. K převodu vlastnických práv došlo za účinnosti zákona o trojdani, v souladu s přechodnými ustanoveními zákonného opatření (§ 57) se tak použije zákon o trojdani. Proto bylo k žádosti podané podle § 55 zákonného opatření přistoupeno ve smyslu daňového řádu a podání žalobkyně bylo posouzeno podle obsahu. I když došlo zákonem č. 386/2020 Sb. ke zrušení zákonného opatření, a došlo tedy i ke zrušení přechodných ustanovení k tomuto zákonnému opatření, je v daném případě možné využít přechodného ustanovení i nadále. Přechodná ustanovení k zákonu č. 386/2020 Sb. řeší pouze použití zákonného opatření pro případy vzniklé za účinnosti zákonného opatření, tj. od 1. 1. 2014 do 26. 9. 2020. Případy, u kterých vznikl předmět daně z převodu nemovitostí do 31. 12. 2013, se do 25. 9. 2020 posuzovaly podle přechodných ustanovení upravených v § 57 zákonného opatření. Konečně, úprava zániku daňové povinnosti v části první čl. II odst. 2 zákona č. 386/2020 Sb. se použije pouze na daňové povinnosti vzniklé od prosince 2019.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

10. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
11. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání za splnění podmínek § 51 odst. 1 s. ř. s., jelikož účastníci s takovým postupem nevyjádřili nesouhlas. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny nezbytné pro rozhodnutí jsou

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

obsaženy ve správním spise, jímž se dokazování dle ustálené judikatury neprovádí (nad rámec správního spisu strany žádné důkazy ani nenavrhovaly).

12. Nejprve se soud zabýval posouzením podání žalobkyně z 14. 11. 2022, tedy zda bylo správně vyhodnoceno jako žádost o prominutí daně z převodu nemovitostí a správně postoupeno žalovanému. Připomíná, že podle § 70 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (**daňový řád**), se podání posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno. Uvedené ustanovení je explicitním projevem zásady materiální pravdy v daňovém řízení (§ 8 odst. 3 daňového řádu) a s ní spojené zásady neformálnosti řízení. Smyslem tohoto – v procesních předpisech tradičního požadavku – je ochrana před právním formalismem tam, kde je podání označeno jiným způsobem, než jak by požadoval zákon (např. Ondříšek, R., in Lichnovský, O., a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, komentář k § 70). Z citovaného komentáře i judikatury NSS vyplývá, že tento postup má své meze: lze jej aplikovat výhradně tehdy, je-li projev vůle daňového subjektu v učiněném podání jednoznačný, neboť správce daně nesmí svou úvahou o obsahu podání nahrazovat vůli podatele – obsah podání nelze „domýšlet“ nebo činit závěry, které z jeho obsahu nevyplývají (srov. rozsudky NSS ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005 - 74, ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013 - 31). Na druhou stranu, nesprávná či nedostatečná právní kvalifikace požadovaného nároku ze strany daňového subjektu nepředstavuje překážku jeho posouzení dle skutečného obsahu, pokud je jeho podstata zřejmá (viz rozsudek NSS ze dne 22. 6. 2023, č. j. 10 Afs 168/2021 - 28, a tam citovanou judikaturu).
13. Jinými slovy řečeno, při posouzení obsahu podání (toho, čeho se daňový subjekt domáhá) nelze vycházet jen z jeho označení nebo právní kvalifikace nároku podatelem, ale z toho, čeho chce daňový subjekt reálně dosáhnout. Tak v projednávané věci je zřejmé, že žalobkyně požadovala snížení již dříve stanovené daně ve výši 3 683 600 Kč na 0 Kč. Jakkoli své podání učinila na formuláři pro podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí a výslovně hovořila o zániku daňové povinnosti podle § 55 zákonného opatření (požadovala vydání dodatečného platebního výměru), správce daně nepochybil, pokud v případě, že dospěl k závěru, že daný institut nelze ve věci žalobkyně vůbec použít, protože se případně uplatní toliko prominutí daně podle zákona o trojdani (jako dřívější *obdoba* institutu zániku daňové povinnosti), věc postoupil žalovanému jako orgánu oprávněnému rozhodovat o prominutí daně. Lze to považovat za vhodnější způsob, než například zastavit řízení podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu z důvodu zjevně právně nepřipustného podání.
14. Pokud zákon v obecné rovině zná cestu, na základě níž lze podání věcně projednat a případně mu i vyhovět, je s ohledem na výše uvedené zcela namístě tuto cestu zvolit a v tomto směru tedy vyhodnotit podání daňového subjektu. Nic na tom konečně nemění ani obrana žalobkyně proti podle ní nečinnému správci daně, který nerozhodl o jejím daňovém přiznání (věc vedená u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31 A 12/2023, který žalobu žalobkyně zamítl). V dané věci ostatně NSS v navazujícím rozsudku z 27. 9. 2023, č. j. 6 Afs 73/2023 - 30, zdůraznil, že právě nynější řízení u zdejšího soudu je místem, kde má být posouzena správnost procesního postupu a příslušnosti žalovaného vést ve věci řízení.
15. V dalším kroku pak soud musel posoudit, zda je u daňových povinností vzniklých před účinností zákonného opatření skutečně vyloučená aplikace institutu zániku daňové povinnosti podle § 55 tohoto zákonného opatření. Dospěl k závěru, že tato premisa žalovaného a správce daně je správná.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

16. Soud připomíná, že podle § 25 odst. 5 písm. a) zákona o trojdani platilo, že dojde-li k převodu vlastnictví k nemovitosti na základě smlouvy uzavřené s rozvazovací podmínkou, s výjimkou smlouvy o zajišťovacím převodu práva, žalovaný na žádost daňového subjektu (nebo na základě podnětu ručitele z moci úřední) daň z převodu nemovitostí nebo daň darovací promine, dojde-li ke zpětnému nabytí nemovitosti původním převodcem do 3 let ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí (nebo ode dne nabytí účinnosti smlouvy o převodu nemovitosti, která není předmětem evidence v katastru nemovitostí), a v této lhůtě daňový subjekt požádá o prominutí daně (nebo ručitel podá podnět). V odstavci šestém zákonodárce podmínil v případě nemovitosti podléhající evidenci v katastru nemovitostí prominutí daně podle odstavců 3 až 5 zápisem vlastnictví k nemovitosti ve prospěch původního vlastníka.
17. Pozdější zákonné opatření pak zvláštní úpravu prominutí daně opustilo a v § 55 upravovalo případy zániku daňové povinnosti k dani z nabytí nemovitých věcí; v souladu s odst. 1 písm. c) daňová povinnost zanikala mimo jiné splněním rozvazovací podmínky. Bylo tomu tak ovšem jen tehdy, pokud se vlastníkem nemovité věci stal původní vlastník a poplatník daně zánik daňové povinnosti uplatnil v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání (odstavec druhý). V takovém případě podle odstavce třetího daňová povinnost zanikala ke dni nabytí účinnosti rozhodnutí správce daně o stanovení daně, přičemž tu bylo možné stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.
18. Pokud by se daňová povinnost žalobkyně řídila zákonným opatřením, bylo v obecné rovině jistě možné uvažovat o zániku daňové povinnosti podle § 55 zákonného opatření. O to žalobkyně ostatně také usilovala. Daňová povinnost žalobkyně ovšem vznikla za účinnosti zákona o trojdani, a tak se stejně jako práva a povinnosti s ní spojené řídí tímto zákonem.
19. Před dalším výkladem vztahu jednotlivých ustanovení považuje soud za vhodné shrnout dosavadní vývoj celé věci, jak se podává ze shodných tvrzení obou účastníků a obsahu správního spisu. Předmětem daně z převodu nemovitostí byl úplatný převod řady nemovitostí, a to na základě kupní smlouvy uzavřené mezi žalobkyní jako prodávající a společností Soleil jako kupující dne 30. 5. 2013. Vklad práva do katastru nemovitostí byl povolen rozhodnutím Katastrálního úřadu pro Zlínský kraj, Katastrální pracoviště Kroměříž pod č. j. X dne 11. 6. 2013; právní účinky vkladu práva vznikly dnem 31. 5. 2013. Daň byla vyměřena platebním výměrem ze dne 6. 1. 2014, č. j. 131553/14/3304-24402-709890, ve výši 3 683 600 Kč. Protože se vyměřovaná daň neodchylovala od daně tvrzené, platební výměr byl pouze založen do spisu. Žalobkyně a Soleil uzavřely dne 3. 12. 2015 Dodatek č. 1 kupní smlouvy, ve kterém se dohodly na snížení kupní ceny, a zároveň o úpravě vzájemných práv a povinností. Daňové řízení ve věci dodatečného daňového přiznání z důvodu snížené kupní ceny, podaného 9. 6. 2016, bylo zastaveno z důvodu zmeškání lhůty pro jeho podání.
20. Ve správním spise se dále nachází ještě kupní smlouva mezi společností Soleil jako prodávající a PRUNELA s.r.o. jako kupující ze dne 11. 5. 2015, kterou byly předmětné nemovitosti dále převedeny na společnost PRUNELA. Z rozsudku insolvenčního soudu se ovšem podává, že insolvenční správce společnosti Soleil od této kupní smlouvy z důvodu neuhrazení celé kupní ceny odstoupil. Z uvedeného rozsudku dále vyplývá, že insolvenční soud posoudil jako platně uzavřenou kupní smlouvu ze dne 30. 5. 2013 mezi žalobkyní a Soleil, stejně jako ujednání o rozvazovací podmínce ze dne 3. 12. 2015 pro případ, že kupní

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

cena nebude zaplacená (ve lhůtě do 3. 12. 2016). Protože kupní cena uhrazena nebyla, což nebylo mezi stranami tehdejšího řízení sporné, naplnila se rozvazovací podmínka a účinky kupní smlouvy z 30. 5. 2013 zanikly od počátku. Vlastníkem nemovitostí tak je žalobkyně. Insolvenční soud proto vyhověl žalobkyni a vyloučil nemovitosti z majetkové podstaty společnosti Soleil.

21. Optikou soukromého práva a smluvních ujednání mezi žalobkyní a společností Soleil lze vyjít z toho, že se ve věci naplnila rozvazovací podmínka ve smyslu § 36 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (i insolvenční soud na smluvní vztah aplikoval úpravu starého občanského zákoníku). Kupní smlouva z 30. 5. 2013 tak pozbyla účinků a žalobkyně se dle insolvenčního soudu stala zpětně vlastnící předmětných nemovitostí (insolvenční soud dovodil, že se tak stalo *ex tunc*; bod 65). To žalovaný ani nečiní sporným.
22. Žalobkyně z uvedeného dovozuje, že k rozhodné skutečnosti (zániku daňové povinnosti z důvodu zpětného nabytí vlastnictví k nemovitostem) došlo za účinnosti zákonného opatření, resp. až s vydáním rozsudku insolvenčního soudu – je proto nutné aplikovat zákonné opatření. Soud s tímto názorem nemůže souhlasit. V projednávané věci je rozhodné, že žalobkyně nemovitosti prodala již v roce 2013, kdy také došlo k vkladu práva do katastru nemovitostí. K úplatnému převodu nemovitostí tak jednoznačně došlo ještě za účinnosti původního zákona o trojdani. Přestože ten byl zákonným opatřením ke dni 1. 1. 2014 zrušen, přechodné ustanovení zákonného opatření (§ 57) stanovilo, že *pro daňové povinnosti u daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, se použije zákon č. 357/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu*.
23. Na daňové povinnosti vzniklé před 1. 1. 2014 se proto i nadále zákon o trojdani aplikoval. Naplněním rozvazovací podmínky (zpětným nabytím vlastnictví) se na tomto závěru ničeho nemění – jedná se o skutečnost, jež souvisí s původní daňovou povinností, nejde o skutečnost zcela novou. Ani zpětné nabytí vlastnictví, tím méně pozdější rozhodnutí insolvenčního soudu nemohlo založit vznik nové skutečnosti rozhodné pro posouzení doby vzniku předmětné daňové povinnosti. Insolvenční soud ostatně žádné vlastnické právo žalobkyně nově nekonstituoval, pouze deklaroval, že došlo k naplnění rozvazovací podmínky a vlastníkem se opět stala žalobkyně. Soudu tak není zřejmé, o jaké nové daňové povinnosti, resp. nových právech a povinnostech k ní se vážících, žalobkyně hovoří.
24. Pokud snad za rozhodnou skutečnost žalobkyně označuje *zánik* daňové povinnosti, je její argumentace zcela nepřipadná. Předně proto, že výše citované přechodné ustanovení za rozhodný okamžik považuje *vznik* daňové povinnosti, z tohoto pohledu proto není důvod jej neaplikovat a v rozporu s jeho jednoznačným zněním dovozovat použití zákonného opatření. Za druhé pak platí, že samotným naplněním rozvazovací podmínky ještě nedochází k zániku daňové povinnosti, a tato skutečnost tudíž nemůže představovat rozhodný okamžik pro určení odpovídající právní úpravy. Soud upozorňuje na § 55 odst. 2 písm. b) zákonného opatření, dle něhož daňová povinnost zanikala pouze tehdy, pokud skutečnost podle odstavce 1 (mj. i splnění rozvazovací podmínky) poplatník uplatnil v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání. Rovněž podle důvodové zprávy k tomuto ustanovení je k zániku daňové povinnosti nutné aktivní jednání poplatníka. V souladu s § 55 odst. 3 pak daňová povinnost zaniká až nabytí účinnosti rozhodnutí o stanovení daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

25. Žádost na formuláři pro daňové přiznání žalobkyně podala až v roce 2022, teprve tehdy mohla daňová povinnost zaniknout. V této době již ovšem zákonné opatření nebylo platné a účinné – s účinností od 26. 9. 2020 bylo zrušeno zákonem č. 386/2020 Sb., konkrétně jeho částí první, čl. I bod 1. V navazujícím čl. II jsou potom upravena přechodná ustanovení. Podle bodu 1 platí, že *pokud lhůta pro podání daňového přiznání uplynula před 31. březnem 2020, použije se pro daňové povinnosti u daně z nabytí nemovitých věcí vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. K prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle daňového řádu se nepřihlíží.* Naopak, pokud lhůta pro podání daňového přiznání uplyne od 31. 3. 2020, daňová povinnost u daně z nabytí nemovitých věcí zaniká (bod 2).
26. Zákonné opatření se tak nyní stále použije toliko na daňové povinnosti u *daně z nabytí nemovitých věcí* vzniklé před nabytím účinnosti zákona č. 386/2020 Sb. a jen, pokud lhůta k podání daňového přiznání uplynula před 31. 3. 2020 (obě podmínky musí být splněny kumulativně). V projednávané věci však nejde o daň z nabytí nemovitých věcí, taková daňová povinnost žalobkyni vůbec nevznikla. Jednalo se o daň z převodu nemovitostí (jejím předmětem byl obecně převod/přechod nemovitosti, nikoli její nabytí, přičemž poplatníkem byl převodce, nikoli jako později nabyvatel). Nejde tedy jen o jiné pojmenování téhož, ale o daňové povinnosti s odlišnými definičními prvky. Bez dalšího je proto nelze zaměňovat, jakkoli je faktický věcný dopad obou daní stejný. Pokud zákonodárce hovoří toliko o dani z nabytí nemovitých věcí, nelze automaticky dovozovat, že je tím myšlena i daň z převodu nemovitostí.
27. Především ale platí, že i kdyby snad posledně citovaná přechodná ustanovení bylo možné vztáhnout i na daňovou povinnost k dani z převodu nemovitostí vzniklou před účinností zákonného opatření, potom by zákonné opatření muselo být použito jako celek, tedy i včetně přechodného ustanovení (§ 57) odkazujícího na užití zákona o trojdani, jakkoli i to bylo zákonem č. 386/2020 Sb. *stricto sensu* rovněž zrušeno (zákonné opatření bylo zrušeno jako celek).
28. Pouze na okraj soud dodává, že otázkou použitelnosti zákona o trojdani vzhledem k ne zrovna jednoznačné intertemporální úpravě jeho časové působnosti (poté, co byl zrušen on i zákonné opatření), se detailněji nezabýval. Tento aspekt by totiž v žádném případě nemohl vést k vyhovění žádosti žalobkyně, resp. k projednání jejího podání jako daňového přiznání tvrdícího zánik daňové povinnosti podle zákonného opatření. Soud ve svých úvahách vychází z toho, že zrušení zákonného opatření nemohlo způsobit, že se na starší daňové povinnosti vzniklé před 1. 1. 2014 nepoužije zákon o trojdani a že úprava těchto starších daňových povinností již nebude nijak řešena (znamenalo by to také, že by neexistovala ani žádná úprava ve vztahu k dřívějším daňovým povinnostem na dani dědické a darovací, jež nebyly po 1. 1. 2014 již nijak upraveny – dědická daň zanikla a darovací daň byla zařazena pod daň z příjmů). Jinými slovy vychází z toho, že si ustanovení § 57 zákonného opatření, jež se vázalo ke zrušení zákona o trojdani, své intertemporální účinky do budoucna nadále ponechalo. Přihlédl-li by přesto soud k tomu, že zrušením tohoto přechodného ustanovení zůstala celá materie bez jakékoliv úpravy, znamenalo by to, že již vůbec není možné uvažovat ani o rozhodování o prominutí daně podle § 25 zákona o trojdani, a žádost žalobkyně tak věcně projednat. Použití zákonného opatření nepřichází v úvahu, jelikož to rovněž není platné a účinné. Řešením by obecně mohl být extenzivní výklad přechodných ustanovení zákona č. 386/2020 Sb., který by tuto

případnou mezeru právní úpravy vyplnil, nicméně vtažením zákonného opatření do hry by byla vtažena i jeho přechodná ustanovení (viz výše). Přes tuto složitou konstrukci by se tedy soud dostal zpět k použití zákona o trojdani. Zvolený postup je tak podle soudu jediný, který umožňoval věcné projednání podání žalobkyně.

29. Zbývá posoudit, zda žalobkyně naplnila podmínky § 25 zákona o trojdani. Žalovaný vyšel z toho, že žalobkyně nebyla v katastru nemovitostí jako vlastník předmětných nemovitostí opětovně zapsána (§ 25 odst. 6 zákona o trojdani) a zcela jistě tomu tak nebylo k rozhodnému dni, tj. 31. 5. 2016, kdy uplynula lhůta tří let od právních účinků vkladu podle § 25 odst. 5 písm. a) zákona o trojdani. Žalobkyně namítá, že tuto lhůtu je nutné počítat od zpětného nabytí nemovitostí žalobkyní (dle ní od právní moci rozsudku insolvenčního soudu); nehledě na to, že účinky kupní smlouvy zanikly od počátku a nemovitosti tak na společnost Soleil nikdy nepřevedla.
30. Tato argumentace je nesprávná, a tudíž i související žalobní námitka není důvodná.
31. Jak NSS shrnul například v rozsudku ze dne 26. 8. 2022, č. j. 3 Afs 264/2020 - 53, správní soudy i Ústavní soud se počátkem tříleté lhůty (byť převážně na podkladě § 25 odst. 3 zákona o trojdani, upravujícího mj. případy odstoupení od smlouvy) opakovaně zabývaly a opakovaně potvrdily, že je nutné jej vztahovat k právním účinkům vkladu práva v souvislosti s původní kupní či jinou smlouvou. V citovaném rozsudku pak NSS uvedl, že *„stěžejní námitka stěžovatelky, dle které měla tříletá lhůta pro podání žádosti o prominutí daně z převodu nemovitostí začít běžet až od zápisu právních účinků rozsudků civilních soudů do katastru nemovitostí (jednalo se o určení, že vlastníkem nemovitostí je z důvodu odstoupení od smlouvy prodávající; pozn. zdejšího soudu), není důvodná. Totožnou námitkou stěžovatelky, mezi týmiž účastníky řízení a za fakticky identického skutkového stavu, se zabýval již Ústavní soud v usnesení ze dne 12. 5. 2020, č. j. III. ÚS 188/20. Zde mj. dovodil, že lhůta tří let pro podání žádosti o prominutí daně podle § 25 odst. 3 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. začala stěžovatelce běžet od 2. 8. 2011, tj. ode dne, kdy došlo ke vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí v souvislosti s kupní smlouvou ze dne 1. 8. 2011.“*
32. Pozdější rozhodnutí civilních soudů, pokud jde o určení vlastnictví (posouzení platnosti odstoupení od smlouvy, popřípadě v nynější věci splnění rozvazovací podmínky), je proto pro počátek běhu lhůty pro prominutí daně irrelevantní. Zákon o trojdani jej jednoznačně vztahuje k okamžiku právních účinků původního vkladu práva do katastru nemovitostí. Vzhledem k tomu, že mezi § 25 odst. 3 a 5 zákona o trojdani nejsou v tomto žádné zásadní rozdíly, lze vyslovené závěry přenést i na nyní projednávanou věc.
33. Poukázat lze i na rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2006, č. j. 2 Afs 151/2005 - 59, č. 992/2006 Sb. NSS, který se rovněž zabýval situací, kdy došlo (v důsledku odstoupení od smlouvy) k jejímu zániku od počátku. Judikoval přitom, že *„úmyslem zákonodárce, vyjádřeným zcela jednoznačně i v ustanovení § 9 odst. 2 zák. č. 357/1992 Sb., bylo podrobit dani jakýkoli úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy a smlouva se tímto od počátku ruší, bez ohledu na to, zda ke dni vyměření daně ještě zdaňovaný převod má účinek v podobě změny osoby vlastníka nemovitosti, anebo nikoli. Tvrdost této právní úpravy zákonodárce zmírňuje pouze ve velmi omezené míře, a sice (od roku 1998) stanovením právního nároku na prominutí takto vyměřené daně, ovšem za velmi striktně formulovaných podmínek § 25 odst. 3 zák. č. 357/1992 Sb.“* Přestože postupnými novelizacemi došlo k dílčím změnám institutu prominutí daně, obecná východiska tohoto rozsudku jsou platná i pro případ žalobkyně. Také v dalších rozsudcích ostatně NSS

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

zdůrazňuje, že podstatné je to, zda k původnímu převodu skutečně došlo. NSS rozlišuje případy, kdy by převodní smlouva byla absolutně neplatná (k převodu by tak platně dojít nemohlo), od toho, kdy byla platně uzavřena, začala vyvolávat účinky, nicméně po čase od ní bylo odstoupeno (např. rozsudek ze dne 28. 5. 2015, č. j. 2 Afs 179/2014 - 27).

34. Naplnění rozvazovací podmínky (pokud insolvenční soud dospěl k závěru, že se kupní smlouva z 30. 5. 2013 ruší *ex tunc*) je z tohoto hlediska obdobné odstoupení od smlouvy, neznamená však, že smlouva byla neplatná, resp. že k převodu nemovitostí platně nedošlo. Žalobkyně mohla znovu nabýt vlastnictví nejdříve naplněním rozvazovací podmínky (uplynutím lhůty k úhradě kupní ceny), v mezidobí vlastníkem nebyla a předmět daně z převodu nemovitostí byl proto naplněn. Nehledě na to, že i za této situace bylo nutné, aby byla znovu jako vlastníka zapsána v katastru nemovitostí.
35. Soud proto uzavírá, že pokud právní účinky vkladu práva při převodu nemovitostí žalobkyní vůči společnosti Soleil nastaly dne 31. 5. 2013, je zřejmé, že zpětné nabytí vlastnictví a opětovný zápis do katastru nemovitostí měly nastat nejpozději k 31. 5. 2016. Pakliže k tomu nedošlo, nebyly podmínky pro prominutí daně z převodu nemovitostí splněny, a žádost tak byla zamítnuta v souladu se zákonem.

V. Závěr a náklady řízení

36. Na základě shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
37. Výroky o náhradě nákladů II a III jsou odůvodněny § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

Praha 26. března 2024

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.