



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **DAUBRESSE s.r.o.**, se sídlem Mečová 358/8, Brno, zastoupená Mgr. Jakubem Hanyášem, advokátem se sídlem Kobližná 53/24, Brno, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2023, čj. 14746/23/7100-40121-050343, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2024, čj. 18 Af 5/2023-38, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 6. 2024, čj. 18 Af 5/2023-49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně ve svém podání ze dne 14. 11. 2022, označeném jako přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, tvrdila zánik daňové povinnosti podle § 55 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (zákonné opatření). Správce daně toto 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 (zákon o trojdani), a postoupil je žalovanému, který žádost napadeným rozhodnutím zamítl. Proti tomuto rozhodnutí brojila žalobkyně žalobou, již Městský soud v Praze (městský soud) zamítl.

[2] Podle městského soudu správce daně nepochybil, když postoupil podání žalobkyně žalovanému jako žádost o prominutí daně podle zákona o trojdani. Správce daně totiž dospěl k závěru, že zánik daňové povinnosti podle § 55 zákonného opatření nepřipadá v této věci v úvahu, a lze uplatnit toliko prominutí daně podle zákona o trojdani jako dřívější období institutu zániku daňové povinnosti.

[3] Daňová povinnost žalobkyně vznikla před účinností zákonného opatření, tedy za účinnosti zákona o trojdani, proto se práva a povinnosti s ní spojené řídí tímto zákonem, a nelze uvažovat o aplikaci § 55 zákonného opatření.

[4] Žalobkyně prodala nemovitosti kupní smlouvou ze dne 30. 5. 2013, právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí nastaly dne 31. 5. 2013. Daň z převodu nemovitostí jí byla vyměřena v souladu s tvrzenou výší dne 6. 1. 2014. Vzhledem k naplnění rozvazovací podmínky k 3. 12. 2016 však zanikly účinky kupní smlouvy od počátku. Vlastníkem nemovitosti je tak žalobkyně. Pro určení aplikovatelného předpisu je rozhodující datum převodu vlastnického práva k nemovitosti, což se stalo za účinnosti zákona o trojdani. Podle § 57 zákonného opatření je proto nutné na tuto daň použít zákon o trojdani. Zákon o trojdani se na věc použije i přes přechodné ustanovení čl. II bod 1 zákona č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy.

[5] Podmínkou prominutí daně z převodu nemovitostí z důvodu zpětného nabytí nemovitosti na základně uplatnění rozvazovací podmínky je podle § 25 odst. 5 písm. a) zákona o trojdani, že ke zpětnému nabytí nemovitosti původním převodcem došlo do 3 let ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí a v této lhůtě daňový subjekt požádal o prominutí daně. Právní účinky vkladu práva při převodu nemovitostí nastaly dne 31. 5. 2013, takže zpětné nabytí vlastnictví a opětovný zápis do katastru nemovitostí měly nastat nejpozději k 31. 5. 2016. To se nestalo, takže nebyly podmínky pro prominutí daně z převodu nemovitostí splněny. Městský soud se opřel o judikaturu k § 25 odst. 3 zákona o trojdani (odstoupení od kupní smlouvy) a neviděl racionální důvod k odlišnému určení rozhodného okamžiku počátku běhu lhůty pro prominutí daně.

II. Argumentace účastníků řízení

Kasační stížnost žalobkyně

[6] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů, které formálně podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), nicméně podle obsahu se jedná o námitky nesprávného právního posouzení [písm. a)].

[7] Podle stěžovatelky vznikla práva a povinnosti související se zánikem daňové povinnosti rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 14. 9. 2022, čj. (73) 28 ICm 3600/2016-429 (pozn. NSS: v tomto rozsudku insolvenční soud označil kupní smlouvu včetně rozvazovací podmínky za platnou, po zániku jejích účinků se

pokračování

vlastníkem stala stěžovatelka a nemovité věci byly vyloučeny z majetkové podstaty kupující), a na *zánik* daňové povinnosti je proto nutné aplikovat tehdy účinný § 55 zákonného opatření, nikoli zákon o trojdani.

[8] Pro daňové povinnosti podle § 55 zákonného opatření je sice také předpokládána forma daňového přiznání, avšak v souvislosti se *zánikem* daňové povinnosti. Postup podle § 55 zákonného opatření je proto možné aplikovat i k datu 14. 9. 2022 jako *zániku* daňové povinnosti, protože na daňové přiznání v souvislosti se *zánikem* daňové povinnosti se nevztahuje část první čl. II zákona č. 386/2020 Sb. (toto ustanovení se vztahuje pouze na podání daňového přiznání v souvislosti se *vznikem* daňové povinnosti). Stěžovatelka dodržela lhůtu implicitně stanovenou v § 55 zákonného opatření, která vychází ze lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání do konce následujícího měsíce po zjištění důvodu podle § 141 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Rozsudek Krajského soudu v Brně čj. (73) 28 ICM 3600/2016-429 byl stěžovateli doručen dne 17. 10. 2022, a její podání ze dne 14. 11. 2022 tak bylo učiněno včas.

[9] Stěžovatelka nesouhlasí s městským soudem ani v tom, že nebyla splněna podmínka § 25 odst. 5 písm. a) zákona o trojdani. Tři roky od vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí je totiž třeba počítat ode dne zpětného nabytí nemovitostí stěžovatelkou, tedy od rozsudku Krajského soudu v Brně čj. (73) 28 ICM 3600/2016-429. V takovém případě by přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí bylo podáno včas, a daň by bylo možné prominout. Jelikož dle rozsudku insolvenčního soudu zanikly účinky kupní smlouvy od počátku, byla stěžovatelka vlastníkem nemovitých věcí i k 31. 5. 2016. Případně měl městský soud k tomuto výkladu dospět aplikací zásady *in dubio mitius*.

Vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. 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. Ten nastal dnem právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí. Od tohoto dne se rovněž odvíjí tříletá lhůta, ve které lze naplnit zákonné podmínky pro prominutí daně z převodu nemovitostí podle § 25 zákona o trojdani.

[11] Přechodná ustanovení zákona č. 386/2020 Sb. se použijí jen na případy vzniklé za účinnosti zákonného opatření, tedy od 1. 1. 2014 do 26. 9. 2020, na které dopadá daň z nabytí nemovitých věcí. Případy, u kterých vznikl předmět daně z převodu nemovitostí do 31. 12. 2013, se do 25. 9. 2020 posuzovaly podle § 57 zákonného opatření. To však bylo zrušeno, proto je nutné aplikovat čl. II bod 21 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (zákonné opatření č. 344/2013 Sb.).

[12] Posuzování podmínek zdanění převodu či nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem podle zákona o trojdani a zákonného opatření nelze směšovat. Úvahy o důsledcích rozsudku Krajského soudu v Brně čj. (73) 28 ICM 3600/2016-429 jsou irelevantní, neboť § 25 odst. 3 písm. a) zákona o trojdani se váže výhradně k právním účinkům vkladu práva.

Žalovaný odkazuje na naraci rozsudku NSS ze dne 5. 11. 2021, čj. 5 Afs 276/2020-50, body 4 a 5, ze které dovozuje, že nelze zaměňovat podmínky pro prominutí daně nebo zánik daňové povinnosti stanovené pro případy odstoupení od smlouvy nebo naplnění rozvazovací podmínky v citovaných zákonech. Insolvenční soud přitom konstatoval, že neuhrazením kupní ceny do 3. 12. 2016 došlo k naplnění rozvazovací podmínky a účinky kupní smlouvy ze dne 30. 5. 2013 zanikly od počátku [rozsudek čj. (73) 28 ICM 3600/2016-429, bod 65]. Na zánik původní kupní smlouvy neměl tento rozsudek nepochybně žádný vliv.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

Aplikovatelný je zákon o trojdani

[15] Ke dni rozhodování žalovaného již nebylo účinné žádné ustanovení zákonného opatření, neboť zákon č. 386/2020 Sb. je ve svém čl. I bodě 1 zrušil v celém rozsahu, přičemž přechodným ustanovením v čl. II bodě 1 upravil pouze podmínky užití pro daňové povinnosti u daně z nabytí nemovitých věcí. Nebylo tedy možné jej v tomto případě aplikovat. Doposud účinným však bylo zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., podle jehož čl. II bodu 21 se pro daňové povinnosti u daně z převodu nemovitostí, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu (tedy podle čl. LXV před 1. 1. 2014), použije zákon o trojdani ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu.

[16] Rozsah aplikace zákona o trojdani přitom není omezen pouze na vznik daňové povinnosti, jak argumentuje stěžovatelka, ale i na její zánik. Spojení „vzniklé přede dnem nabytí účinnosti“ neomezuje rozsah aplikace jinak již zrušeného právního předpisu, ale určuje rozhodnou skutečnost pro stanovení, kterých daňových povinností se toto pravidlo týká. Rozhodnou skutečností je zde moment jejich vzniku. Znamená to, že i zánik daňové povinnosti se řídí úpravou stanovenou podle okamžiku jejího vzniku. Účelem tohoto pravidla je zajištění právní jistoty daňových subjektů, tedy že pravidla pro jejich daňové povinnosti jsou najisto stanovena jejich vznikem a pozdější úprava do těchto již vzniklých vztahů nezasahuje.

[17] Podle § 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, vzniká daňová povinnost okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.

[18] Podle § 9 odst. 2 zákona o trojdani je předmětem daně z převodu nemovitostí rovněž úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy.

pokračování

[19] Podle § 133 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (ve znění od 1. 1. 1993 do 31. 12. 2013), se nabývá vlastnictví k nemovité věci převáděné na základě smlouvy vkladem do katastru nemovitostí, nestanoví-li zvláštní zákon jinak.

[20] V nynější věci je nesporné, že zápisem vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí na základě kupní smlouvy bylo převedeno vlastnické právo k nemovitostem z prodávající na kupující, došlo tedy k úplatnému převodu vlastnického práva. Tento úplatný převod vlastnického práva k nemovitostem byl předmětem daně z převodu nemovitostí. Skutečnost, že následně došlo k naplnění rozvazovací podmínky, kterou zanikly účinky kupní smlouvy od počátku, na vzniku daňové povinnosti nic nemění (§ 9 odst. 2 zákona o trojdani).

[21] Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 14. 11. 2019, čj. 7 Afs 448/2018-28, bodu 15, z jeho ustálené judikatury (mj. usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, čj. 6 Afs 161/2014-84, č. 3349/2016 Sb. NSS) vyplývá, že skutečností rozhodnou pro stanovení daňové povinnosti, tj. rozhodnou pro vyměření daně z převodu nemovitostí, není, zda bylo od původně platné a účinné a k věcněprávním účinkům vedoucí převodní smlouvy odstoupeno a případně kdy se tak stalo a s jakými účinky, nýbrž pouze, zda k převodu původně došlo. Pro stanovení okamžiku vzniku daňové povinnosti tedy není podstatné, k jakým právním skutečnostem po převodu nemovitosti došlo. Není tedy relevantní, zda a kdy ve vztahu ke stěžovatelčiným závazkům vydal insolvenční soud deklaratorní rozhodnutí. Odstoupení od smlouvy (to, zda bylo platné) a jeho účinky, stejně jako naplnění rozvazovací podmínky, jakož i další skutečnosti (podání žádosti ve lhůtě podle § 25 zákona o trojdani), jsou rozhodné toliko pro posouzení nároku na prominutí daně, nikoli pro určení rozhodného práva.

[22] Právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí na základě kupní smlouvy nastaly dne 31. 5. 2013, toho dne došlo k úplatnému převodu nemovitosti, tedy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona o trojdani předmětem daně, a tím pádem vznikla daňová povinnost. Došlo k tomu před účinností zákonného opatření (před 1. 1. 2014), proto je na ni nutné aplikovat zákon o trojdani. S ohledem na tento závěr již NSS nevypočítával kasační námitky vztahující se k aplikaci § 55 zmíněného zákonného opatření.

[23] Krajský soud nastínil i jiné úvahy, prostřednictvím nichž dospěl k tomu, že ve stěžovatelčině případě bylo třeba aplikovat zákon o trojdani, nicméně z výše uvedeného je zřejmé, že jeho stěžejní závěr o rozhodné právní úpravě je správný.

Stěžovatelka podala žádost pozdě

[24] Podle § 25 odst. 5 písm. a) zákona o trojdani ve znění do 31. 12. 2013, dojde-li k převodu vlastnictví k nemovitosti na základě smlouvy uzavřené s rozvazovací podmínkou, Generální finanční ředitelství na žádost daňového subjektu daň z převodu nemovitostí promine, dojde-li ke zpětnému nabytí nemovitosti původním převodcem do 3 let ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí a v této lhůtě daňový subjekt požádá o prominutí daně.

[25] Při výkladu § 25 odst. 5 písm. a) zákona o trojdani je možné vycházet z judikatury vztahující se k § 25 odst. 3 písm. a) téhož zákona, tedy k prominutí daně z převodu nemovitostí kvůli následnému odstoupení od smlouvy. Konstrukce obou ustanovení je obdobná, právní následky odstoupení od smlouvy a splnění rozvazovací podmínky také, lhůty k podání žádosti i k odstoupení, resp. ke zpětnému nabytí nemovitosti původním převodcem, se odvíjí od stejného okamžiku, tedy ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí.

[26] Skutečností určující počátek lhůty pro podání žádosti o prominutí daně podle § 25 odst. 3 písm. a) zákona o trojdani v případě odstoupení od smlouvy je vznik právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí v souvislosti s kupní (převodní) smlouvou, a to bez ohledu na právní účinky rozsudků civilních soudů (rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2022, čj. 3 Afs 264/2020, body 14 a 16). Jak také vyplývá z již zmíněného rozsudku NSS čj. 5 Afs 276/2020-50, bodu 16, vznikem právních účinků vkladu do katastru nemovitostí je nutno rozumět vklad, jehož následkem došlo k převodu nemovitosti, který se stal předmětem daně, nikoli vklad jako důsledek zpětného nabytí vlastnictví původním převodcem. Od tohoto původního vkladu je nutné počítat lhůty pro odstoupení od smlouvy i k podání žádosti o prominutí daně.

[27] Také v § 25 odst. 5 písm. a) zákona o trojdani je jedinou skutečností rozhodnou pro počátek běhu lhůty k podání žádosti o prominutí daně vznik právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí (pro nemovitosti, které jsou předmětem evidence v katastru nemovitostí). Stejně tak je na této skutečnosti založena podmínka spočívající v tom, že ke zpětnému nabytí nemovitosti na základě smlouvy uzavřené s rozvazovací podmínkou došlo ve lhůtě 3 let běžící ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí.

[28] V případě stěžovatelky došlo k právně perfektnímu úplatnému převodu vlastnického práva, daňová povinnost jí tak vznikla, a proto byla vyměřená daň uhrazena v souladu se zákonem. Jak vyplývá z výše citované judikatury, následné rozhodnutí insolvenčního soudu nemohlo mít vliv na běh lhůty k podání žádosti podle § 25 odst. 5 písm. a) zákona o trojdani. Lhůta tedy běžela ode dne právních účinků zápisu převodu vlastnického práva do katastru nemovitostí, tedy od 31. 5. 2013, a to bez ohledu na případné změny závazku (dodatečné stanovení rozvazovací podmínky) či deklaratorní rozhodnutí insolvenčního soudu. Lze dodat, že stěžovatelka ani netvrdí, že by v souvislosti s rozhodnutím insolvenčního soudu došlo k dalším zápisům v katastru nemovitostí. Podle § 25 odst. 6 zákona o trojdani je přitom podmínkou prominutí daně zápis vlastnictví k nemovitosti ve prospěch původního vlastníka, což se dle žalovaného ke dni napadeného rozhodnutí nestalo, a stěžovatelka to nezpochybňuje.

[29] Jak vyplývá z nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 4. 2025, sp. zn. I. ÚS 2693/23, bodu 27, neurčitost zákona a možnost jeho jiného výkladu bez dalšího nezakládá důvod pro upřednostnění výkladu, který je pro adresáta veřejné moci mírnější. Princip *in dubio pro mitius*, kterého se stěžovatelka dovolává, je přitom třeba zohlednit toliko v situacích zásadních výkladových pochybností. Výše provedený výklad § 25 odst. 5 písm. a) zákona o trojdani je dostatečně jasný a nevyvolává zásadní pochybnosti, přičemž výklad předestřený stěžovatelkou nelze považovat za rovnocennou výkladovou variantu.

pokračování

[30] Jestliže z dodatku č. 1 ke kupní smlouvě ze dne 3. 12. 2015 vyplývá, že dohodou snížená kupní cena měla být zaplacená ve lhůtě do 3. 12. 2016, a rozvazovací podmínka se naplnila marným uplynutím této lhůty, ke zpětnému nabytí následkem aplikace rozvazovací podmínky mohlo dojít nejdříve po více než třech letech ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí.

[31] Stěžovatelka nesplnila lhůtu k podání žádosti o prominutí daně, neboť tak učinila až 14. 11. 2022, tedy víc než po třech letech ode dne 31. 5. 2013.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[32] Na základě výše uvedeného dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[33] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. září 2025

Eva Šonková
předsedkyně

s
e
n
á
t
u