

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce Č. A.,** zastoupeného Mgr. Jaroslavem Tajbrem, advokátem se sídlem Zborovská 11, Praha 5, proti **žalovanému Ministerstvu financí,** Letenská 15, Praha 1, zastoupenému JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem nám. 14. října č. 3, Praha 5, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2000, čj. 393/32 467/2000, o prominutí daně z převodu nemovitostí,

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí ze dne 25. 5. 2000, čj. 393/32 467/2000, jímž Ministerstvo financí zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 2. 2000, čj. 6482/140/1999, kterým správní orgán I. stupně zastavil řízení ve věci žádosti o prominutí daně z převodu nemovitostí.

Žalobce poukázal na to, že uzavřel jako prodávající kupní smlouvu, na základě níž došlo k převodu nemovitosti; právní účinky vkladu nastaly dne 15. 5. 1995. Vzhledem k tomu, že kupující nezaplatil kupní cenu, dal kupující v prohlášení ze dne 9. 11. 1995 souhlas se zpětným převodem nemovitosti na žalobce. Na základě tohoto prohlášení zapsal Katastrální úřad v Benešově vlastnické právo opět ve prospěch žalobce. Předmět daně, jímž je úplatný převod nemovitosti, tak nebyl nikdy naplněn, neboť v důsledku nezaplacení kupní ceny byla prodávaná nemovitost převedena v souladu se smlouvou zpět na žalobce jakožto prodávajícího. Tím byly zrušeny veškeré právní účinky smlouvy a není tak právního důvodu k vyměření daně z převodu nemovitostí. Žalovaný – stejně jako správní orgán I. stupně – založil své rozhodnutí na § 25 odst. 3 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu

nemovitostí, ve znění před novelou provedenou zákonem č. 169/1998 Sb. (dále jen „zákona č. 357/1992 Sb.“), podle něhož bylo nutno požádat o prominutí daně do šesti měsíců od povolení vkladu, došlo-li k odstoupení od kupní smlouvy. Právním důvodem zániku závazku z kupní smlouvy však nebylo odstoupení, ale právní úkon kupujícího akceptovaný prodávajícím, kterým byla smlouva oboustranně prohlášena za neplatnou a který je ve své podstatě vzdáním se vlastnického práva. Na tento případ zákon č. 357/1992 Sb. nepamatuje a neřadí jej mezi případy, kdy může dojít k prominutí daně. Z výše uvedeného však vyplývá, že daň byla žalobci vyměřena nezákonně a je tedy namístě, aby byla prominuta. Žádost o prominutí daně měl žalovaný posoudit i podle § 55a daňového řádu, neboť je zřejmé, že k vyměření daně došlo v důsledku nesrovnalosti zákona, který nepamatuje na jiný případ zániku závazku od samého počátku než odstoupením od smlouvy. Žalobce proto navrhoval zrušení rozhodnutí žalovaného i správního orgánu I. stupně.

Žalovaný ve svém vyjádření poukázal především na to, že jednou z podmínek prominutí daně podle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. je, že k odstoupení dojde ve lhůtě šesti měsíců od vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí a že poplatník v této lhůtě o prominutí daně požádá. Vzhledem k tomu, že žádost byla podána až za tři roky po vkladu vlastnického práva, nebyla splněna jedna z podmínek a řízení bylo zastaveno. Žalovaný dále dovozoval, že napadené rozhodnutí je procesní povahy a že na prominutí daně není právní nárok, pročež by měl Vrchní soud v Praze řízení zastavit z důvodu kompetenčních výluk stanovených v § 248 odst. 2 písm. e) a i) občanského soudního řádu. K meritu dále žalovaný uváděl, že kupní smlouvou se zakládá synallagmatický závazkový právní vztah, z něhož vyplývá povinnost kupujícího zaplatit prodávajícímu kupní cenu. Jestliže kupující tento závazek nesplní, může to být důvodem pro odstoupení od smlouvy. Odstoupení od smlouvy však nemůže měnit nic na tom, že šlo o úplatný převod; jiný závěr by prý vedl k naprosto absurdním důsledkům. Co se týče prohlášení ze dne 9. 11. 1995, jde ve své podstatě o naplnění rozvazovací podmínky sjednané v článku VI. kupní smlouvy. Kupní smlouva zanikla naplněním rozvazovací podmínky; k převodu vlastnického práva tedy došlo a na určitou dobu (do naplnění rozvazovací podmínky) byly nemovitosti ve vlastnictví kupujícího. Daň byla proto vyměřena v souladu se zákonem. Žalovaný konečně uvedl, že žádost o prominutí daně byla posouzena i podle § 55a daňového řádu a Ministerstvo financí ji rozhodnutím ze dne 27. 7. 1998, čj. 393/52 105/98, zamítlo. Žalovaný navrhl, aby soud – pokud řízení nezastaví – žalobu zamítl.

V replice ze dne 3. 9. 2000 žalobce setrval na své žalobě. Připomněl, že právní úkon, jímž došlo k „ukončení platnosti smlouvy“, měl povahu dohody o zrušení závazku, jímž došlo k zániku kupní smlouvy a účinků vkladu vlastnického práva, pročež byl zpětně zrušen úplatný převod nemovitosti. Proto pokud již v té době nebyla daň doměřena, odpadly podmínky pro její doměření a finanční úřad neměl daň vyměřit. Pokud žalovaný nesprávný postup nenapravil, je jeho rozhodnutí nezákonné a ze stejného důvodu je nezákonné i napadené rozhodnutí. Žalobce z těchto důvodů setrval na žalobním petitu.

U jednání konaného dne 30. 11. 2005 setrvaly sporné strany na svých návrzích.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující pro věc podstatné skutečnosti:

Dne 15. 5. 1995 (ve smlouvě je zjevnou písařskou chybou uvedeno datum 15. 5. 1994) uzavřel žalobce jako prodávající s J. M. jako kupujícím kupní smlouvu, jejímž předmětem byl

převod nemovitosti v hodnotě 25 000 000 Kč. V článku VI. této smlouvy se kontrahenti dohodli na tom, že *„v případě, že kupní cena nebude prodávajícímu vyplacena, bude vlastnické právo vráceno zpět na prodávajícího“*.

Vklad vlastnického práva ve prospěch kupujícího byl povolen rozhodnutím Katastrálního úřadu v Benešově ze dne 13. 6. 1995, čj. 10-V11-960/95. Právní účinky vkladu nastaly zpětně ke dni 15. 5. 1995.

Dne 9. 11. 1995 byla sepsána – a dne 15. 11. 1995 před Matrikou–Městským úřadem Kadaň kupujícím podepsána – listina označená jako „Prohlášení“, v níž kupující jednak uznává, že nezaplatil kupní cenu, a jednak s odvoláním na článek VI. kupní smlouvy uznává kupní smlouvu za neplatnou, žádá o vrácení nemovitosti zpět prodávajícímu a o jeho zpětné převedení na prodávajícího katastrálním úřadem.

Na základě tohoto Prohlášení zapsal Katastrální úřad Benešov vlastnické právo zpět ve prospěch prodávajícího.

Dne 5. 5. 1997 zaslal Finanční úřad v Benešově žalobci výzvu k podání daňového přiznání nebo hlášení podle § 44 daňového řádu, v níž žalobce upozorňuje, že již uplynula zákonná lhůta pro podání přiznání k dani z převodu nemovitosti a vyzývá jej, aby tak do 15 dnů učinil.

Dne 7. 4. 1998 zaslal Finanční úřad v Benešově žalobci II. výzvu podle § 44 daňového řádu, aby podal přiznání k dani z převodu nemovitosti včetně znaleckého posudku „platného“ ke dni, kdy nastaly právní účinky vkladu do katastru nemovitostí, tj. ke dni 15. 5. 1995. Tato výzva byla žalobci doručena 20. 4. 1998.

Platebním výměrem ze dne 4. 5. 1998, č. 11/98, čj. 98/33201/960 10-V11-960/95, vyměřil Finanční úřad v Benešově žalobci daň z převodu nemovitosti ve výši 1 375 000 Kč (ze základu 25 000 000 Kč). Platební výměr byl žalobci doručen 18. 5. 1998.

Uvedený platební výměr napadl žalobce podáním z téhož dne označeným jako *„odvolání proti platebnímu výměru na daň z nemovitosti č. 11/98 čj. 98/33201/960 10-V-11-960/85 ze dne 4. 5. 1998 – žádost Ministerstvu financí o prominutí daně z převodu nemovitostí“*. V tomto podání uvádí, že kupní smlouva nebyla realizována, neboť došlo ke zpětnému převodu vlastnického práva; o tom již žalobce finanční úřad několikrát informoval (pozn. soudu: tyto žalobcem zmiňované dopisy nejsou součástí spisu) a přiložil též fotokopii prohlášení kupujícího, na základě něhož byl zpětný převod proveden. Žalobce vyjádřil svou víru, že *„záležitost je natolik jasná, že mému odvolání vyhovíte a od zaplacení daně bude upuštěno“*. Na závěr svého podání žalobce uvedl: *„Zároveň* (sic! – pozn. soudu) *se tímto na základě telefonických informací Vašeho oddělení majetkových daní posílám Vaším prostřednictvím žádost příslušnému oddělení Ministerstva financí o prominutí zaplacení daně z důvodů výše uvedených.“*

Finanční úřad v Benešově poté výzvou k doplnění náležitostí odvolání podle § 48 odst. 5 daňového řádu ze dne 28. 5. 1998, čj. 98/38016/960 10-V11-960/95, konstatoval, že při posouzení žalobcova *„odvolání ze dne 18. 5. 1998“* proti rozhodnutí čj. 98/33201/960 ze dne 4. 5. 1998 ve věci platebního výměru č. 11/98 na daň z převodu nemovitostí se zjistilo, že

odvolání neobsahuje všechny zákonem stanovené náležitosti. Finanční úřad žalobce poučil, že k odvolání proti platebnímu výměru je třeba doplnit dle § 48 odst. 4 písm. d) daňového řádu uvedení rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadaného rozhodnutí. Dále jej vyzval k upřesnění, zda se odvolává proti platebnímu výměru nebo jestli žádá Ministerstvo financí o prominutí daně.

Přípisem ze dne 3. 6. 1998 žalobce uvedl, že v návaznosti na svůj dopis z 18. 5. 1998 a výzvu ze dne 28. 5. 1998 upřesňuje svou *„žádost jako žádost Ministerstvu financí o prominutí daně“* s tím, že trvá na skutečnostech uvedených v žádosti, zejména že k prodeji nemovitosti nedošlo.

Ministerstvo financí poté rozhodnutím ze dne 27. 7. 1998, čj. 393/52105/1998, v řízení podle § 55a daňového řádu zamítlo žádost žalobce o prominutí daně z převodu nemovitostí vyměřené platebním výměrem ze dne 4. 5. 1998 ve výši 1 375 000 Kč.

Žalobce podal dne 19. 11. 1999 žádost o prominutí daně z převodu nemovitostí podle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., v níž poukázal na to, že došlo ke zpětnému převodu nemovitosti v důsledku neuhrazení kupní ceny, jakož i na to, že žalobce v nemovitosti nevyvíjí žádnou podnikatelskou činnost ani nemovitost nepronajímá, takže mu z jejího vlastnictví neplynou žádné příjmy. Vzhledem k tomu, že došlo k zániku kupní smlouvy odstoupením a její účinky tak od samého počátku zanikly, jsou splněny podmínky pro prominutí daně.

Finanční ředitelství v Praze rozhodnutím ze dne 4. 2. 2000, čj. 6482/140/1999, řízení o žalobcově žádosti zastavilo podle § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Finanční ředitelství konstatovalo, že právní účinky vkladu nastaly 15. 5. 1995, k odstoupení od smlouvy došlo 9. 11. 1995 a žádost o prominutí daně z převodu nemovitostí byla doručena 24. 11. 1999. Z toho je zřejmé, že nebyly dodrženy podmínky pro prominutí daně uvedené v § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění platném do 15. 8. 1998, který stanovoval jako podmínku, že k odstoupení od smlouvy došlo ve lhůtě šesti měsíců ode dne vkladu práva do katastru nemovitostí a že poplatník v této lhůtě o prominutí požádá. Finanční ředitelství konstatovalo, že znění citovaného ustanovení po novele č. 169/1998 Sb., v němž byla uvedená lhůta prodloužena na dva roky, je použitelné na případy, kdy právní účinky vkladu nastaly po účinnosti tohoto zákona, tj. po 15. 8. 1998. Protože byla zmeškána lhůta, kterou nelze prodloužit nebo navrátit v předešlý stav, finanční ředitelství řízení zastavilo.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, v němž poukázal na to, že na základě prohlášení kupujícího – jehož obsahem bylo potvrzení neplatnosti kupní smlouvy od samého počátku – došlo ke zpětnému převodu vlastnického práva ve prospěch žalobce. Rozhodnutí správního orgánu I. stupně vychází z nesprávné aplikace § 9 zákona č. 357/1992 Sb. Nárok na prominutí daně žalobce uplatnil z toho důvodu, že proti němu byl vydán platební výměr, ačkoliv zanikl předmět daně, a to od samého počátku. Předmět daně (úplatný převod nemovitosti) se nikdy nenaplnil, neboť v důsledku nezaplacení kupní ceny byly zrušeny veškeré právní účinky kupní smlouvy a není tedy právního důvodu k vyměření daně; přesto však k jejímu vyměření došlo. Žalobce dále uváděl argumentaci týkající se nesprávné aplikace § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., kterou posléze zopakoval v žalobě (viz výše). Rovněž žádal, aby jeho žádost byla posouzena i podle § 55a daňového řádu, neboť je zjevné, že k vyměření daně došlo v důsledku nesrovnalosti zákona, jenž neupravuje zánik závazku od samého počátku jiným způsobem než jednostranným odstoupením od smlouvy.

Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 25. 5. 2000, čj. 393/32 467/2000, Ministerstvo financí odvolání žalobce podle § 50 odst. 6 daňového řádu zamítlo. Žalovaný uvedl, že odvoláním bylo napadeno rozhodnutí procesní povahy, a proto se zabýval pouze tím, zda finanční ředitelství dodrželo podmínky použití § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu. V důvodech rozhodnutí ocitoval text § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění účinném do 15. 8. 1998, a připomněl, že podle § 14 odst. 10 daňového řádu nelze lhůtu k prominutí daně prodloužit ani navrátit v předešlý stav. Vzhledem k tomu, že došlo k zmeškání této lhůty, zastavilo finanční ředitelství podle § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu řízení po právu. Ustanovení § 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění platném do 14. 8. 1998, jednoznačně stanoví, že předmětem daně je úplatný převod nemovitosti i v případě, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy a smlouva se tím od počátku ruší. Zrušením smlouvy nevzniká nárok na vrácení daně. Skutečností, která je předmětem převodu daně z nemovitosti, je úplatný převod vlastnictví k nemovitostem, jehož se nabývá vkladem do katastru nemovitostí. Účinky vkladu vznikají ke dni doručení návrhu na vklad příslušnému katastrálnímu úřadu. Odvolání je tedy nedůvodné.

Protože věc neskončil Vrchní soud v Praze do 31. 12. 2002, postoupil ji dle ustanovení § 132 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), Nejvyššímu správnímu soudu k dokončení v řízení podle ustanovení části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního – tedy v řízení o žalobách proti rozhodnutím správního orgánu.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda může věc meritorně projednat a rozhodnout, tj. zda žaloba je přípustná; ostatně sám žalovaný poukazoval na to, že na věc dopadají kompetenční výluky stanovené v § 248 odst. 2 písm. e) a i) o. s. ř., tj. že jde o rozhodnutí procesní povahy a zároveň o rozhodnutí o žádosti na plnění, na něž není právní nárok nebo o žádostech o odstranění tvrdosti zákona, zejména rozhodnutí finančních orgánů o úlevách na odvodech, daních a poplatcích.

Je zapotřebí připomenout, že v průběhu soudního řízení došlo k několikeré změně procesní úpravy: Novela provedená zákonem č. 30/2000 Sb. nejprve zrušila kompetenční výluku dopadající na rozhodnutí procesní povahy, k čemuž mj. Ústavní soud např. v nálezu sp. zn. II. ÚS 419/01 podotknul, že *„pokud zákonodárce zcela jasně celou skupinu tzv. procesních rozhodnutí podrobil zákonem č. 30/2000 Sb. opětovně soudnímu přezkumu, nelze jeho vůli ignorovat cestou extenzivního výkladu, v jehož důsledku by rozhodnutí dříve výslovně považovaná za rozhodnutí procesní povahy byla opětovně vyloučena ze soudního přezkumu s odvoláním na skutečnost, že nezasahují do práv účastníka, která vyplývají z práva hmotného“*. Posléze Ústavní soud nálezem ze dne 27. 6. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 16/99, jenž byl publikován ve Sbírce zákonů pod č. 276/2001 Sb., zrušil pro značné ústavněprávní deficity k 31. 12. 2002 celou pátou část občanského soudního řádu, upravující správní soudnictví. Od 1. 1. 2003 na místo zrušené úpravy nastoupila regulace obsažená v soudním řádu správním. Vzhledem k tomu, že řízení zahájená a nedokončená před nabytím účinnosti s. ř. s. nebylo ani teoreticky možno dokončit podle části páté o. s. ř., která byla shora citovaným nálezem zrušena a nebyla tak již po 1. 1. 2003 součástí právního řádu České republiky, stanovil § 130 odst. 1 s. ř. s., že tato řízení se dokončí podle ustanovení části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s.; účinky procesních úkonů v těchto řízeních učiněných zůstávají zachovány a posoudí se přiměřeně podle ustanovení s. ř. s. Z toho vyplývá, že Nejvyšší správní soud neposuzuje přípustnost žaloby podle již neexistující právní úpravy, resp. podle právní úpravy existující v době jejího podání, ale podle právní úpravy účinné v době svého rozhodování, tj. podle § 65 a násl. s. ř. s.

V řízení o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů přezkoumávají správní soudy rozhodnutí správních orgánů [viz § 4 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] vydaná v oblasti veřejné správy; rozhodnutími se podle § 65 odst. 1 s. ř. s. rozumí takové úkony, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva a povinnosti (rozhodující je tedy obsah úkonu a nikoliv jeho formální označení). Žalobní legitimaci má každý, kdo tvrdí, že byl na svých právech takto materiálně pojímaným rozhodnutím zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení, a může se domáhat zrušení takového rozhodnutí, popř. vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak. Z citovaného ustanovení je beze vší pochybnosti zřejmé, že předmětem soudního přezkumu ve správním soudnictví mohou být všechna taková rozhodnutí, ledaže by je sám s. ř. s. nebo zvláštní zákon z kognice soudu vylučoval; jde tedy o kombinaci generální klauzule spojené s negativní enumerací výjimek.

Kompetenční výluky – včetně určení, zda úkon je či není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. [srov. § 70 písm. a) s. ř. s.] – představují meze subjektivního veřejného práva na soudní přezkum rozhodnutí orgánu veřejné správy ve smyslu čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a při jejich používání musí být proto šetřeno jejich podstaty a smyslu a nesmějí být zneužívány k jiným účelům, než pro který byla stanovena (čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod). Z toho vyplývá jednoznačný požadavek, podle něhož kompetenční výluky nelze interpretovat extenzivně, ale restriktivně, přičemž v pochybnostech o tom, zda určitý úkon může být předmětem přezkumu či nikoliv, je vždy zapotřebí se přiklonit k závěru, že jej přezkoumat lze. Procesní právo ostatně nemá klást účastníkům řízení překážky (nemá být formalistické), ale má poskytovat spravedlivou ochranu jejich subjektivním právům.

Vyhovění žalobcově žádosti o prominutí daně závisí – ve znění zákona č. 357/1992 Sb. před novelou č. 169/1998 Sb. – toliko na správním uvážení žalovaného. V těchto případech judikatura až do nedávné doby dovozovala, že taková rozhodnutí nejsou pojmově přezkoumatelná ve správním soudnictví, neboť není-li zákonem založeného nároku (např. na prominutí daně – srov. usnesení Městského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2003, čj. 28 Ca 151/2002-34, publikované pod č. 90/2004 Sb. NSS), není tu vůbec subjektivní veřejné právo, na kterém by mohl být účastník zkrácen tím, že jeho žádosti správní orgán nevyhoví. Tento přístup byl překonán usnesením rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2005, sp. zn. 6 A 25/2002, který – v souvislosti s posuzováním přípustnosti soudního přezkumu žádosti o udělení státního občanství – dospěl k závěru, že i rozhodnutí závisící pouze na volné úvaze správního orgánu lze přezkoumat ve správním soudnictví. Kdyby tomu tak nebylo, nemohl by soud přezkoumat, zda správní orgán nepřekročil meze správního uvážení (každá diskrece má své meze, neboť jinak by šlo o libovůli) či zda jej nezneužil, a zda rozhodnutí předcházel řádný a spravedlivý proces; tím by byl zúžen rozsah přezkumu správního uvážení i oproti § 78 odst. 1 s. ř. s. (a to v rozporu se shora uvedenou zásadou, že výjimky ze soudního přezkumu je zapotřebí vykládat restriktivně a nikoliv extenzivně).

Nejvyšší správní soud rovněž připomíná, že přípustnost soudního přezkumu rozhodnutí finančních orgánů v daňových věcech musí být posuzována v prvé řadě právě z hlediska mezinárodněprávní a ústavněprávní ochrany základních práv a svobod. Jak konstatoval Evropský soud pro lidská práva v rozhodnutí ze dne 13. 1. 2004 ve věci O. B., s. r. o., proti České republice (č. stížnosti 43783/98; Přehled rozsudků Evropského soudu pro lidská práva 1/2004, s. 7), *„daňová povinnost …je v zásadě považována za zásah do práva zaručeného prvním odstavcem čl. 1 Protokolu č. 1, neboť ochuzuje dotčenou osobu o část jejího majetku, tj. o částku, kterou tato musí zaplatit. Tento zásah je ospravedlnitelný na základě druhého odstavce zmíněného ustanovení, který výslovně zakotvuje výjimku vztahující se k placení daní a jiných poplatků (viz rozh. Komise WASA Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands*

Pensionsstiftelse a skupina asi 15 000 osob proti Švédsku, 1988, a Buffalo, s. r. o. v likvidaci proti Itálii, 2003). Tato otázka se však zcela nevymyká kontrole Soudu, jehož úkolem je ověřit, zda byl čl. 1 Protokolu č. 1 správně aplikován." Rozhodnutí týkající se daňové povinnosti, tj. rozhodnutí, jímž se daňová povinnost ukládá nebo jímž se promíjí či nikoliv, je rozhodnutím zasahujícím do majetkové sféry daňového subjektu, a vztahuje se na něj tedy článek 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně základních práv a svobod – garantující každému právo pokojně užívat majetek – a článek 11 Listiny základních práv a svobod, jenž mj. zaručuje právo vlastnit majetek, jakož i povinnost ukládat daně jenom na základě zákona. Nezbytnost soudního přezkumu těchto rozhodnutí potom vyplývá jednak z článku 13 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod, podle něhož má každý, jehož práva a svobody přiznané touto Úmluvou byly porušeny, právo na účinné právní prostředky nápravy před národním orgánem, i když se porušení dopustily osoby při plnění úředních povinností, a jednak z článku 4 Ústavy a 36 odst. 2 Listiny: podle článku 4 Ústavy jsou základní práva a svobody pod ochranou soudní moci. Byla-li tedy něčí základní práva porušena, může se dovolat jejich ochrany u soudu, který mu nesmí soudní ochranu odepřít. Ke stejnému závěru ostatně vede i článek 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož nemůže být z pravomoci soudu vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny. Rozhodnutí o žádosti o prominutí daně podle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění účinném před novelou provedenou zákonem č. 169/1998 Sb., třebaže – na rozdíl od právního stavu po této novele – záviselo na diskreci finančního ředitelství, je přezkoumatelné ve správním soudnictví, a to co do dodržení předepsaného procesního postupu a dodržení mezí správního uvážení či dokonce jeho zneužití. Totéž ostatně platí i pro přezkum rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a daňového řádu.

Z těchto příčin Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozhodnutí napadené žalobcem není vyloučeno z přezkumu ve správním soudnictví, a meritorně se jím zabýval.

Žaloba není důvodná.

S ohledem na argumentaci žalobce, která věcně brojila proti vyměření daně z převodu nemovitostí, je nutno upřesnit, že předmětem soudního řízení je rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí finančního ředitelství o zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu proto, že byla zmeškána lhůta k podání žádosti o prominutí daně, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav. Činnost soudu je dána povahou tohoto rozhodnutí: rozhodnutí finančních orgánů – nejsou-li tu důvody jiné, jako např. podstatné vady řízení – obstojí tehdy, pokud o zastavení řízení rozhodly v souladu se zákonem, a naopak neobstojí, pokud s ním byla v rozporu; je tedy nastolena otázka zákonnosti rozhodnutí o zastavení řízení a nikoliv otázka zákonnosti vyměření daně z převodu nemovitostí.

Žádost o prominutí daně z převodu nemovitostí podle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., o níž rozhodovaly finanční orgány rozhodnutími napadenými posléze žalobou, podal žalobce dne 19. 11. 1999. V době podání této žádosti již bylo citované ustanovení novelizováno zákonem č. 169/1998: podle novelizovaného § 25 odst. 3 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. platilo, že finanční ředitelství na žádost daňového subjektu promine v případech odstoupení od smlouvy nebo vrácení daru pro vady, pokud k němu dojde ve lhůtě dvou let ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí a daňový subjekt ve lhůtě dvou let ode dne vzniku právních účinků vkladu o prominutí daně požádá. Článek II. bod 2. zákona č. 169/1998 Sb., který obsahoval přechodná ustanovení, stanovil, že *„ustanovení § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. , o dani dědické, dani darovací a dani*

z převodu nemovitostí, ve znění tohoto zákona, se použije na případy, kdy právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí ... nastaly po účinnosti tohoto zákona“. Citovaná novela nabyla podle svého čl. III. účinnosti třicátým dnem po jejím vyhlášení, tj. 15. 8. 1998 (částka sbírky byla rozeslána dne 16. 7. 1998, přičemž podle § 3 odst. 2 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, se tento den, tj. den rozeslání uvedený v záhlaví příslušné částky Sbírky zákonů, považuje za den vyhlášení právního předpisu). Vzhledem k tomu, že právní účinky vkladu nastaly dne 15. 5. 1995, tedy před tímto datem, bylo nutno aplikovat § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. ve znění před novelou provedenou zákonem č. 169/1998 Sb.

Tehdy účinné znění zákona stanovovalo, že *„finanční ředitelství může na žádost poplatníka z důvodu tvrdosti prominout daň z převodu nemovitostí v případech odstoupení od smlouvy (§ 9 odst. 2 tohoto zákona), pokud k němu dojde ve lhůtě šesti měsíců ode dne vkladu práva do katastru nemovitostí a poplatník v této lhůtě o prominutí daně požádá“*. Jedním z předpokladů prominutí daně podle tohoto ustanovení tedy bylo nejen odstoupení od smlouvy ve lhůtě šesti měsíců od dne vkladu práva do katastru nemovitostí (zde se připomíná, že právní skutečnost, o níž žalobce tvrdil, že má povahu odstoupení od smlouvy – ač jím ve skutečnosti není; viz dále – v této lhůtě opravdu nastala), ale též uplatnění žádosti o prominutí daně ve stejné lhůtě u finančního ředitelství. Tuto lhůtu však žalobce nedodržel: vlastnické právo bylo do katastru nemovitostí vloženo dne 13. 6. 1995 (s právními účinky k 15. 5. 1995) a žádost o prominutí daně byla datována dnem 19. 11. 1999; ze správního spisu není patrné, zda byla téhož dne podána k poštovní přepravě (finanční úřad toliko uvedl, že mu byla doručena dne 24. 11. 1995), nicméně s ohledem na to, že žádost o prominutí daně byla podána po téměř čtyřech a půl letech od vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, nehraje tato skutečnost žádnou roli. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s finančním úřadem v tom, že by pro počátek běhu lhůty k podání žádosti o prominutí daně – ve znění tehdy a nikoliv dnes účinném – byl rozhodující den, kdy nastaly právní účinky vkladu (15. 5. 1995), nýbrž za rozhodující považuje den, kdy ke vkladu došlo, tj. 13. 6. 1995. Ani tato skutečnost však nemůže změnit nic na tom, že žádost o prominutí daně byla opožděná o několik let. Rozhodnutí správních orgánů tedy z hlediska posouzení otázky zastavení řízení pro zmeškání lhůty k podání žádosti o prominutí daně z převodu nemovitostí obstojí.

Co se týče námitky žalobce vztahující se k rozsahu přezkumné činnosti odvolacího orgánu, tj. námitky, že žádost o prominutí daně měl žalovaný posoudit i z hlediska § 55a daňového řádu, uvádí k tomu Nejvyšší správní soud následující: rozsah přezkumné činnosti odvolacího orgánu je vymezen povahou rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje. Pokud tedy žalobce v odvolání napadal rozhodnutí o zastavení řízení pro zmeškání lhůty podle § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu, potom se činnost odvolacího orgánu nutně omezovala pouze na zjištění, zda finanční ředitelství shromáždilo v souladu s procesními pravidly dostatečný skutkový materiál, předvídaný podmiňující částí právní normy obsažené v citovaném ustanovení, tj. zda byly naplněny subsumpční podmínky právní normy, a dále zda finanční ředitelství ze zjištěného skutkového stavu vyvodilo odpovídající právní závěry. Jinak řečeno předmětem odvolacího řízení byla toliko otázka, zda skutková zjištění a právní závěry správce daně I. stupně odůvodňují zastavení řízení či nikoliv, a nikoliv již otázka, zda žalobci měla či neměla být vyměřena daň z převodu nemovitostí, či zda měla či neměla být prominuta; těmito posléze uvedenými otázkami by se žalovaný byl povinen věcně zabývat pouze v případě, v němž by i finanční ředitelství rozhodovalo meritorně a nikoliv rozhodnutím procesní povahy. Žalovaný proto postupoval správně, pokud se k odvolání žalobce věcně nezabýval tím, zda daň měla být prominuta podle § 55a daňového řádu, jakož i námitkami týkajícími se odpadnutí předmětu daně. Nicméně i ohledně těchto odvolacích důvodů jej zatěžovala povinnost

stanovená v § 50 odst. 7 daňového řádu vypořádat se v odůvodnění rozhodnutí o odvolání se všemi důvody v odvolání uvedenými. Této povinnosti však žalovaný nedostál. V napadeném rozhodnutí toliko explicitně konstatuje, že se zabýval pouze otázkou, zda finanční ředitelství dodrželo podmínky aplikace § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Z toho sice implicitně vyplývá, že vzal na vědomí, že tu jsou i další námitky, avšak závěr ohledně nedůvodnosti těchto námitek vzhledem k povaze jeho přezkumné činnosti měl stručně vyložit v odůvodnění svého rozhodnutí. Jestliže tak neučinil, zatížil své rozhodnutí vadou; tato vada však – i vzhledem k tomu, že o žádosti o prominutí daně podle § 55a daňového řádu v téže věci již žalovaný rozhodoval dne 27. 7. 1998 pod č. 393/52 105/98 – nemohla mít a ani neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a není tedy důvodem pro jeho zrušení.

Nejvyšší správní soud je ovšem nucen – co se týče postupu Finančního úřadu v Benešově a hmotněprávní podstaty celé záležitosti – *obiter dictum* dále poznamenat:

Procesní postup Finančního úřadu v Benešově vůči žalobci, který následoval po vydání platebního výměru ze dne 4. 5. 1998, č. 11/98, čj. 98/33201/960 10-V11-960/95, vykazuje vážné vady, které jsou zcela neslučitelné s principy materiálního právního státu. Jak výslovně vyplývá ze shora uvedené citace podání žalobce ze dne 18. 5. 1998, podal žalobce proti platebnímu výměru zároveň jednak odvolání a jednak žádost o prominutí daně. Tyto dva procesní úkony učinil v rámci jednoho podání (jedné listiny), v čemž mu žádné ustanovení daňového řádu nebrání, resp. žádné ustanovení daňového řádu nestanoví povinnost podat samostatným podáním odvolání a dalším samostatným podáním žádost o prominutí daně; taková povinnost přitom nevyplývá ani z povahy věci nebo ze smyslu a účelu obou procesních úkonů. Z podání žalobce ze dne 4. 5. 1998 dále beze vší pochybnosti vyplývá, že jeho původním a hlavním úmyslem bylo podat odvolání, a že žádost o prominutí daně podal pouze proto, že mu tento postup doporučil samotný finanční úřad. Tím spíš ovšem platí, že finanční úřad – který žalobce sám k tomuto postupu navedl – jej vůbec neměl vyzývat k upřesnění, zda podává odvolání či zda podává žádost o prominutí daně, ale byl povinen s podáním žalobce naložit jednak jako s odvoláním a jednak měl kopii tohoto podání zároveň postoupit Ministerstvu financí, aby rozhodlo o žádosti o prominutí daně.

Tato – sama o sobě již velmi závažná procesní pochybení – pak byla znásobena tím, že uvedená výzva k upřesnění byla žalobci zaslána na formuláři označeném jako *„výzva k doplnění náležitostí odvolání podle § 48 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků“*, v rámci něhož finanční úřad žalobce poučoval, že jeho odvolání neobsahuje všechny náležitosti a že podle § 48 odst. 4 písm. d) daňového řádu je povinen uvést rozpor s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí. I z této výzvy je patrné, že ani sám finanční úřad neměl pochybnosti o tom, že žalobcovo podání obsahuje též odvolání proti platebnímu výměru. Je ovšem nezbytné uvést, že finanční úřad tuto výzvu neměl vůbec žalobci zasílat, neboť jeho podání obsahovalo všechny náležitosti předepsané pro odvolání. Žalobce ve svém podání přesně označil sebe i správce daně, proti jehož platebnímu výměru odvolání směřovalo, platební výměr identifikoval předepsaným způsobem, uvedl, že *„se proti tomuto platebnímu výměru odvolává“*, uvedl čeho se domáhá a v čem spatřuje důvody, proč mu daň neměla být vyměřena (kupní smlouva nebyla realizována z důvodu nezaplacení kupní ceny prodávajícím, proto došlo ke zpětnému převodu vlastnického práva na prodávajícího) a přiložil a označil důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Tím dle názoru soudu dostál všem povinnostem, které zákon na náležitosti odvolání klade. Ustanovení § 48 odst. 4 písm. d) daňového řádu – podle něhož je náležitostí odvolání *„uvedení rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem*

nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí“ – nelze vykládat tak, že by žalobce musel výslovně uvést číslo právního předpisu nebo paragrafu, s nímž je napadené rozhodnutí v rozporu; takové požadavky se nekladou ani na žalobu k soudu, proto je tím spíše nelze klást na podání činěné v rámci správního řízení. Citovanému ustanovení plně vyhovuje, pokud jsou z tvrzení odvolatele patrné důvody, na základě nichž proti rozhodnutí brojí. Těmto požadavkům žalobcovo podání odpovídalo, tj. šlo o bezvadný procesní úkon, a finanční úřad proto vůbec neměl výzvu žalobci podle § 48 odst. 5 daňového řádu zasílat.

Jestliže za shora uvedených okolností finanční úřad žalobci výzvu podle § 48 odst. 5 daňového řádu zaslal, a navíc v něm vyvolal mylný dojem, že může podat buď jenom odvolání nebo jenom žádost o prominutí daně, a navedl jej tak v rozporu s jeho původně zřetelně deklarovaným záměrem k tomu, aby „upřesnil“, že finanční úřad má jeho podání nadále považovat toliko za žádost o prominutí daně, pak je takový postup procesně vadný a nemůže vyvolat žádné procesní účinky. Tento osud potom sdílí i podání žalobce ze dne 3. 6. 1998, v němž v důsledku vadného a procesně neúčinného postupu finančního úřadu „upřesnil“ své podání jako žádost o prominutí daně. V důsledku těchto skutečností tu i nadále zůstává odvolání žalobce ze dne 18. 5. 1998 proti platebnímu výměru, o němž nebylo do dnešních dnů pravomocně rozhodnuto. Řízení tedy dosud nebylo skončeno a je ústavní povinností finančních orgánů žalobcovo odvolání řádně projednat a rozhodnout o něm.

Pro posouzení samotné podstaty celého sporu je klíčový výklad článku VI. smlouvy, podle něhož *„v případě, že kupní cena nebude prodávajícímu vyplacena, bude vlastnické právo vráceno zpět na prodávajícího“*. Mezi účastníky řízení nepanovala shoda o tom, zda na jeho základě došlo k odstoupení od smlouvy či zda jde o rozvazovací podmínku, o vzdání se vlastnického práva či o dissoluci.

Podmínka představuje vedlejší ustanovení v právním úkonu, jímž se účinnost právního úkonu, tedy vznik, změna nebo zánik subjektivních práv a povinností, činí závislou na skutečnosti, o níž není v době jejího sjednání jisto, zda nastane, případně není jisto kdy nastane, eventuálně na minulé skutečnosti, o níž není účastníkům známo, zda nastala. Podmínka může být odkládací nebo rozvazovací. O rozvazovací podmínku ve smyslu § 36 odst. 2 věty druhé občanského zákoníku jde tehdy, jestliže na jejím splnění závisí, zda již nastalé právní následky právního úkonu pominou. Splněním rozvazovací podmínky ztrácí právní úkon *ex nunc* nastalé právní účinky (čímž odpadá právní důvod ve smyslu § 451 odst. 2 občanského zákoníku), aniž by tím byl zrušen sám právní úkon (nejčastěji smlouva). V důsledku naplnění rozvazovací podmínky tedy zaniká k okamžiku jejího splnění právní vztah založený právním úkonem, přičemž tento právní úkon i nadále existuje. Zánik právních následků právního úkonu nastává bez dalšího samotným naplněním rozvazovací podmínky, aniž by byl nutný jakýkoliv další právní úkon jeho účastníků. Uplatnění či neuplatnění podmínky účastníkem právního úkonu např. tím, že sdělí druhému účastníkovi smlouvy, že skutečnost předpokládaná ujednáním o rozvazovací podmínce nastala, nemá vliv na již vzniklé právní následky, tj. na naplnění rozvazovací podmínky.

Od obecné úpravy rozvazovací podmínky v § 36 odst. 2 občanského zákoníku je zapotřebí odlišovat úpravu obsaženou v § 610 občanského zákoníku, podle něhož si účastníci mohou písemnou smlouvou dohodnout i jiná vedlejší ujednání než ta, která předvídají ustanovení §§ 601 až 609, mající povahu výhrad a podmínek připouštějících zánik právního vztahu založeného smlouvou (tj. rozvazovacích podmínek). Tyto výhrady a podmínky však,

pokud se účastníci nedohodli jinak, zanikají do jednoho roku od uzavření smlouvy, pokud v této lhůtě nebyly uplatněny. Ustanovení § 610 občanského zákoníku je tedy *lex specialis* ve vztahu k § 36 občanského zákoníku: zatímco k zániku účinnosti kupní smlouvy podle § 610 je zapotřebí, aby prodávající uplatnil podmínky či výhrady u prodávajícího v jednoroční podpůrně působící preklusivní lhůtě, naproti tomu právní účinky naplněním rozvazovací podmínky ve smyslu § 36 odst. 2 občanského zákoníku pominou, aniž by její uplatnění mělo jakoukoliv právní relevanci. Ustanovení § 610 se tedy oproti obecné úpravě týká takových výhrad a rozvazovacích podmínek, jejichž uplatnění je v dispozici smluvní strany a kdy záleží na vůli této smluvní strany, zda využije svého oprávnění uplatnit výhradu či splnění dohodnuté podmínky čili nic.

Odstoupení od smlouvy upravuje občanský zákoník v § 48. Podle tohoto ustanovení může účastník od smlouvy odstoupit, jestliže je to v zákoně stanoveno nebo účastníky dohodnuto. Nestanoví-li právní předpis nebo dohoda účastníků jiné právní následky, smlouva se v důsledku odstoupení od samého počátku *(ex tunc)* ruší, a účastníci jsou podle § 457 občanského zákoníku povinni vrátit si vzájemně poskytnutá plnění. Odstoupení od smlouvy tedy patří mezi způsoby zániku závazkového právního vztahu bez uspokojení věřitele; má povahu jednostranného adresovaného právního úkonu, který je perfektní v okamžiku, kdy dojde svému adresátovi. Na rozdíl od rozvazovací podmínky v důsledku odstoupení od smlouvy nezanikají pouze práva a povinnosti účastníků závazkového právního vztahu, ale též se jím ruší samotná smlouva; zatímco rozvazovací podmínka působí *ex nunc*, tak odstoupení od smlouvy působí *ex tunc*; zatímco rozvazovací podmínka ve smyslu § 36 odst. 2 občanského zákoníku vyvolá právní následky bez dalšího, tak rozvazovací podmínka či výhrada ve smyslu § 610 téhož zákona musí být u druhého kontrahenta uplatněna, a co se týče odstoupení od smlouvy, pak předpokladem nastoupení právního následku tohoto právního úkonu, tj. zrušení smlouvy od samého počátku, je jednostranný adresovaný právní úkon účastníka právního vztahu (nestačí tedy, pokud se naplní skutkové okolnosti, za nichž zákon či dohoda účastníků dává možnost od smlouvy odstoupit).

Ve světle shora uvedené charakteristiky považuje Nejvyšší správní soud ujednání, podle něhož *„v případě, že kupní cena nebude prodávajícímu vyplacena, bude vlastnické právo vráceno zpět na prodávajícího“*, za obecnou rozvazovací podmínku ve smyslu § 36 odst. 2 občanského zákoníku. Tento článek smlouvy není koncipován tak, že by v případě nezaplacení kupní ceny byl prodávající oprávněn od smlouvy odstoupit a tím způsobit její zrušení od samého počátku. Vůle stran se evidentně nenese ke zrušení smlouvy *ex tunc*, ale ke zpětnému převodu vlastnického práva z kupujícího na prodávajícího, tj. ke zrušení právních účinků vyvolaných smlouvou o převodu nemovitosti. Citované smluvní ujednání je dále konstruováno tak, že nepředpokládá právní úkon ze strany prodávajícího, tj. prodávající není povinen následky nezaplacení kupní ceny u prodávajícího uplatnit či od smlouvy odstoupit, ale tyto právní následky nastávají automaticky bez dalšího, pouze v důsledku samotné skutečnosti nezaplacení kupní ceny. V důsledku nezaplacení kupní ceny prodávajícím proto došlo k naplnění rozvazovací podmínky a tím i *ex nunc* k zániku právních účinků smlouvy o převodu nemovitosti. Notářsky ověřené prohlášení kupujícího ze dne 9. 11. 1995, na základě něhož došlo k zápisu vlastnického práva ve prospěch prodávajícího (žalobce) a v němž kupující uznává, že nezaplatil kupní cenu, uznává kupní smlouvu za neplatnou a žádá, aby byla nemovitost převedena zpět na prodávajícího (žalobce), má povahu notářského osvědčení právní skutečnosti, na základě níž došlo k zániku právního vztahu, kterou nelze doložit a která je nesporná, nezbytného pro zápis vlastnického práva žalobce do katastru nemovitostí ve smyslu § 5 odst. 6 zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrálního zákona), ve znění tehdy účinném.

Klade se tedy otázka, zda i v případech, kdy dojde k zániku právních následků smlouvy o převodu nemovitosti v důsledku naplnění rozvazovací podmínky – tedy situace, kdy sice došlo k převodu nemovitosti, ale účinky tohoto převodu po čase pominuly a obnovil se stav, který tu byl před převodem –, zatěžuje převodce daň z převodu nemovitostí či nikoliv.

Východiskem pro odpověď na tuto otázku je právní názor, který již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 24. 2. 2005, čj. 2 Afs 62/2004-70 (č. 572/2005 Sb. NSS), podle něhož *„současný stát je nutno vnímat jako důsledek společenské smlouvy, tzn. konkludentního konsensu společnosti o tom, že je racionální existence instituce, zajišťující veřejné zájmy. Jakkoliv proto má stát v řadě vztahů vrchnostenské postavení, je jeho prvotní postata založena na smluvní bázi. To mimo jiné znamená, že každá fyzická i právnická osoba má ve vztahu ke státu nejen řadu povinností (souhrnně podřaditelných pod povinnost respektovat jeho právní řád), nýbrž rovněž řadu práv. Touto optikou nazíráno představuje daňový systém nejen nezbytný prostředek k materiální existenci státu, nýbrž především jakýsi test legitimity instituce státu. Soustava daní proto musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. V opačném případě zmíněnou legitimizační funkci nemůže splňovat a v konečném důsledku tak zpochybňuje samotný význam a funkce státu.“*

Daňové povinnosti, jak již bylo uvedeno výše, představují zásah do práva na pokojné užívání majetku ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně základních práv a svobod a do práva vlastnit majetek podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Z tohoto důvodu je nezbytné, aby právní úprava, její výklad a používání respektovaly princip proporcionality ve všech jeho komponentech (tj. co se týče vhodnosti, potřebnosti, závažnosti a minimalizace zásahů do základních práv a svobod). Evropský soud pro lidská práva k tomu konstatuje, že *„ve smyslu první věty prvního odstavce čl. 1 Protokolu č. 1 musí tedy Soud zkoumat, zda byla dodržena spravedlivá rovnováha mezi požadavky obecného zájmu společenství a nutností chránit základní práva jedince (viz Dangeville, a. s., proti Francii, 2002). V důsledku toho může daňová či poplatková povinnost porušit záruku obsaženou v tomto ustanovení jen tehdy, ukládá-li dané osobě či subjektu přílišné břemeno, anebo zásadním způsobem zasahuje do její finanční situace (viz výše cit. Buffalo, s. r. o. v likvidaci proti Itálii). Vnitrostátním orgánům však v první řadě přísluší, aby rozhodly o typu daní či poplatků, které je třeba vybírat. Rozhodnutí spadající do této oblasti totiž vyžadují zhodnocení politických, ekonomických a sociálních problémů, které Úmluva ponechává v kompetenci smluvních států. Tyto tedy disponují širokou mírou uvážení (viz rozh. Baláz proti Slovensku, 2003).“* (Rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ze dne 13. 1. 2004 ve věci O. B., s. r. o., proti České republice, č. stížnosti 43783/98; Přehled rozsudků Evropského soudu pro lidská práva 1/2004, s. 7).

Podle názoru Nejvyššího správního soudu může být daňová povinnost zatěžující převodce nemovitosti proporcionální, a tedy ve spravedlivé rovnováze mezi zájmy společnosti a základními právy a svobodami osoby, pouze tehdy, pokud jde o takový převod nemovitosti, jehož účinky později neodpadnou a který přinese smluvním stranám užitek spočívající v uspokojení zájmu nabyvatele na získání nemovitosti do svého vlastnictví, jakož i opačného zájmu převodce na prodeji nemovitosti za sjednanou kupní cenu. Jedině tento restriktivní výklad § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. lze považovat za konformní s ústavním a mezinárodněprávním principem proporcionality. Jestliže tedy v daném případě sice došlo k úplatnému převodu nemovitosti, avšak v důsledku nastoupení rozvazovací podmínky jeho

právní účinky pominuly a vlastnické právo tak bylo do katastru nemovitostí zapsáno opětovně ve prospěch žalobce, nelze takový převod vůbec podrobit dani z převodu nemovitostí. Bylo by ostatně absurdní, aby žalobce, který prodal nemovitost, splnil veškeré smluvní povinnosti a oprávněně očekával, že z tohoto prodeje bude mít majetkový prospěch v podobě kupní ceny, avšak ve skutečnosti pouze pozbyl svého vlastnického práva a tedy i oprávnění vyplývajících z vlastnické triády (včetně např. možnosti prodat nemovitost jinému kupci) a nikdy neobdržel byť i jen část kupní ceny, byl za této situace ještě povinen platit daň z převodu nemovitostí, nadto ve výši 1 375 000 Kč.

Závěr, že dani z převodu nemovitostí lze podrobit jenom takový úplatný převod nemovitosti, jehož účinky později neodpadnou a který přinese smluvním stranám užitek spočívající v uspokojení zájmu nabyvatele na získání nemovitosti do svého vlastnictví, jakož i opačného zájmu převodce na prodeji nemovitosti za sjednanou kupní cenu, ostatně podporuje i znění § 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb. vykládaného v souvislosti s § 25 odst. 3 téhož zákona. Podle těchto ustanovení totiž sice rovněž podléhá dani z převodu nemovitostí úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy a smlouva se tímto od počátku ruší, avšak podle § 25 odst. 3, ve znění účinném před novelou provedenou zákonem č. 169/1998 Sb., mohlo finanční ředitelství na žádost poplatníka prominout z důvodu odstranění tvrdostí daň z převodu nemovitostí, pokud k odstoupení od smlouvy došlo ve lhůtě šesti měsíců ode dne vkladu práva do katastru nemovitostí a poplatník v této lhůtě o prominutí daně požádal; podle téhož ustanovení ve znění účinném po citované novele již je na prominutí daně v případě odstoupení od smlouvy právní nárok a nadto došlo k prodloužení uvedené lhůty z šesti měsíců na dvě léta; konečně je pro úplnost třeba poznamenat, že po novelizaci provedené zákonem č. 420/2003 Sb. je sice nutno stále odstoupit ve lhůtě dvou let, avšak žádost o prominutí daně je možno podat kdykoliv. Z uvedeného je zřejmé, že zákonodárce i u institutu odstoupení od smlouvy – jímž se v konečném důsledku dosáhne obdobného právního stavu na straně kupující a prodávající jako při naplnění rozvazovací podmínky – nezdaňuje veškeré převody, ale pouze takové, které znamenaly změnu ve vlastnických poměrech mezi převodcem a nabyvatelem alespoň po dobu půl roku či dvou let. I výklad těchto ustanovení tedy podporuje závěr, že předmětem daně z převodu nemovitostí není takový převod, který nepřinese stranám užitek a který neuspokojí zájmy, o jejichž naplnění usilovaly.

Nejvyšší správní soud je dále toho názoru, že uložená daň musí být v souladu s uznávanými principy spravedlivého zdanění. Tyto principy jsou dva: prvním je princip platební schopnosti (berní způsobilosti), tím druhým – nikoliv co do svého významu – je princip prospěchu. Princip prospěchu, nazývaný též jako směnná teorie, souvisí s již zmiňovanou smluvní teorií státu, a jako první jej formuloval Thomas Hobbes. Podle této teorie poplatníci platí státu daně, aby za to od něj obdrželi určitý užitek (původně pouze poskytování ochrany, bezpečnosti a vytvoření právního řádu, posléze i za nejrůznější sociální funkce vyplývající z pojmu sociálního státu); daně jsou potom spravedlivé jenom tehdy, pokud jimi poplatník utrpí újmu, která odpovídá užitku, jenž má tento poplatník z veřejných statků, jejichž poskytování je umožněno daněmi. Poplatník je proto potom na tom po zdanění stejně jako před ním. S ohledem na to, že majetkové daně, mezi něž daň z převodu nemovitostí – vedle daně dědické, daně darovací, daně z nemovitostí a daně silniční – patří, mají z fiskálního hlediska pouze marginální význam, neboť představují zhruba pouze 1% všech daňových výnosů, nejsou způsobilé zajistit odpovídajícím způsobem vyrovnání ztráty užitku žalobce tím, že zaplatí státu 1 375 000 Kč za převod nemovitosti, z něhož žalobce nijak neprofitoval a naopak byl omezen ve svých právech a nedosáhl uspokojení svých zájmů převodem nemovitosti sledovaných, a jehož právní účinky posléze v důsledku rozvazovací podmínky odpadly.

Lze tedy uzavřít, že v situaci, kdy žalobce převedl na jiného za úplatu nemovitost, avšak v důsledku nezaplacení kupní ceny kupujícím došlo k naplnění rozvazovací podmínky ve smyslu § 36 odst. 2 občanského zákoníku, a tedy pozbytí právních účinků smlouvy o převodu této nemovitosti, není naplněn předmět daně ve smyslu § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. a prodávající proto není povinen platit daň z převodu nemovitostí.

Ač tedy žalobce je v právu co do merita věci, nemohl Nejvyšší správní soud jeho žalobě vyhovět z toho důvodu, že předmětem řízení o žalobě bylo rozhodnutí ze dne 25. 5. 2000, čj. 393/32 467/2000, jímž Ministerstvo financí zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 2. 2000, čj. 6482/140/1999, kterým správní orgán I. stupně zastavil řízení ve věci žádosti o prominutí daně z převodu nemovitostí; tato rozhodnutí ani řízení jim přecházející přitom netrpěla vadami, které by odůvodňovaly jejich zrušení. Nicméně žalobce se přesto může svých práv domoci, neboť – jak bylo vyloženo výše – dosud nebylo rozhodnuto o jeho odvolání ze dne 18. 5. 1998, směřujícímu proti platebnímu výměru ze dne 4. 5. 1998, č. 11/98, čj. 98/33201/960 10-V11-960/95, a toto řízení tak dodnes nebylo pravomocně skončeno. Pokud by finanční orgány otálely s rozhodnutím, má žalobce k dispozici žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s. ř.s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o zásadu úspěchu ve věci, zakotvenou v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly – resp. jeho právní zástupce při jednání výslovně prohlásil, že náklady řízení neúčtuje –, proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí n e j s o u opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. listopadu 2005

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu