

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **GOODMAN Group s. r. o.,** se sídlem Praha 3, Pod Krejcárkem 975/2, zastoupené Mgr. Markem Nemethem, advokátem se sídlem Praha 1, Opletalova 1015/55, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 7. 2020, č. j. 10 Af 42/2017-113,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Rozhodnutím ze dne 21. 7. 2017, č. j. 32446/17/5100-41456-712211, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 12. 2016, č. j. 8777098/16/2009-70461-108909, kterým správce daně zamítl žádost žalobkyně o posečkání úhrady daně z nabytí nemovitých věcí podle § 156 odst. 1 písm. a) a e) daňového řádu (dále též „žádost o posečkání“). Důvodem zamítnutí žádosti bylo jednak zjištění, že žalobkyni byla kupní cena za prodané nemovitosti uhrazena na její účet, a uhrazení splatné daně jí tedy nemělo způsobit vážnou

újmu, jednak skutečnost, že u žalobkyně nebyl důvod očekávat, byť i jen částečný, zánik povinnosti uhradit daň, neboť jí žádný přeplatek na dani nevznikl a ani vzniknout neměl.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji usnesením ze dne 4. 10. 2017, č. j. 30 Af 67/2017-76, postoupil Městskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému. Městský soud poté žalobu zamítl shora označeným rozsudkem.

[3] Městský soud vycházel po skutkové stránce mj. z toho, že žalobkyně (jako prodávající) uzavřela dne 1. 8. 2011 s I. P. (jako kupující) kupní smlouvu, jejímž předmětem byly nemovité věci (byt, nebytový prostor a s tím související vlastnické podíly); právní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí nastaly ke dni 2. 8. 2011. V souvislosti s touto kupní smlouvou žalobkyně uhradila daň z převodu nemovitostí ve výši 111 885 Kč. Podáním ze dne 20. 1. 2013 žalobkyně od kupní smlouvy odstoupila z důvodu neuhrazení kupní ceny nabyvatelkou, s čímž nabyvatelka nesouhlasila. Žalobkyně proto podala žalobu na určení vlastnického práva. Rozsudkem Obvodního soudu pro Prahu 9 ze dne 25. 9. 2014, č. j. 98 C 16/2013-51, ve spojení s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2015, č. j. 53 Co 41/2015-96 (dále jen „civilní rozsudky“), bylo určeno, že vlastníkem předmětných nemovitostí je žalobkyně. Dne 4. 8. 2016 žalobkyně podala přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí u týchž nemovitostí (nemovitosti převedla na jiného kupujícího) a v této souvislosti jí vznikla povinnost uhradit daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 198 000 Kč. Žalobkyně současně správci daně oznámila, že od původní kupní smlouvy ke dni 23. 1. 2013 účinně odstoupila, což potvrdily soudy v civilních rozsudcích, a na úhradu daně z pozdějšího převodu vlastnictví k nemovitostem požádala o zápočet již uhrazené daně ve výši 111 885 Kč. Dne 2. 11. 2016 podala mj. nyní posuzovanou žádost o posečkání úhrady daně z pozdějšího převodu vlastnictví podle § 156 odst. 1 písm. a) a e) daňového řádu, které nebylo shora uvedenými rozhodnutími správních orgánů vyhověno.

[4] Městský soud nejprve nepřisvědčil námitce nepřezkoumatelnosti daňových rozhodnutí. Uvedl, že správce daně v prvostupňovém rozhodnutí jasně (byť zkratkovitě) uvedl, z jakých důvodů nebylo možné žádosti žalobkyně o posečkání vyhovět. To, že se správce daně nevypořádal s veškerou argumentací vznesenou v žádosti o posečkání, nepředstavuje vadu, pro kterou by bylo třeba prvostupňové rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost. Žalovaný posléze žalobou napadeným rozhodnutím úvahy správce daně dostatečně rozvedl a srozumitelně vyložil, proč není názor žalobkyně správný. Městský soud dodal, že správní orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Právě tak tomu bylo v posuzovaném případě.

[5] K námitce žalobkyně, že právně neúčinný převod vlastnického práva v roce 2011 měl být zohledněn z daňového hlediska, tj. že daň z tohoto prvního převodu vůbec neměla být vyměřena a vybrána a po jejím zaplacení zde proto vznikl započitatelný přeplatek ve výši 111 885 Kč, městský soud uvedl, že tato otázka již byla vyřešena rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 7 Afs 448/2018-28. Zde Nejvyšší správní soud konstatoval, že mezi žalobkyní a I. P. došlo v roce 2011 k právně perfektnímu úplatnému převodu vlastnického práva, daňová povinnost ve výši 111 885 Kč tak

žalobkyni vznikla a vyměřená daň tedy byla uhrazena v souladu se zákonem. S ohledem na znění § 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb."), na vzniku této daňové povinnosti nic nezměnila ani skutečnost, že žalobkyně později od kupní smlouvy platně odstoupila a její vlastnické právo bylo deklarováno rozsudky civilních soudů. Městský soud se s těmito závěry ztotožnil a uzavřel, že žalobkyni na předmětné dani z převodu nemovitostí žádný přeplatek nevznikl.

[6] Městský soud dále zdůraznil, že předmětem daně z převodu nemovitostí byl úplatný převod vlastnictví k nemovitostem i v případech, kdy došlo následně k odstoupení od kupní smlouvy. Povinnost platit daň z převodu nemovitosti podle § 9 zákona č. 357/1992 Sb. nastala tehdy, převedlo-li se (nebo přešlo-li) skutečně vlastnické právo k nemovitosti z jedné osoby na druhou. Pokud vlastnické právo nepřešlo, protože kupní smlouva byla absolutně neplatná, povinnost platit daň nevznikla, respektive taková daň by byla vybrána v rozporu se zákonem. V případě odstoupení od kupní smlouvy vlastnické právo na druhou osobu přešlo, tudíž daň byla uhrazena v souladu se zákonem. Možnost, že později může být vlastnictví nemovité věci napadeno v soudním řízení pro odstoupení od kupní smlouvy, je otázkou zcela jinou, a má vliv pouze pro posouzení oprávněnosti žádosti o prominutí daně podle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. Podle uvedeného ustanovení se poplatník se mohl dovolat prominutí daně, pokud k odstoupení od smlouvy došlo ve lhůtě 3 let ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí, a pokud zároveň podal v této lhůtě žádost o prominutí daně. V případě žalobkyně došlo ke vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí dne 2. 8. 2011, takže lhůta pro podání žádosti začala běžet ode dne 3. 8. 2011 a uplynula 4. 8. 2014. V této lhůtě tedy mělo dojít jak k odstoupení od smlouvy, tak k podání žádosti o prominutí daně. Žalobkyně odstoupila od kupní smlouvy dne 20. 1. 2013, k platnému doručení došlo dne 23. 1. 2013. Odstoupení od smlouvy tedy bylo učiněno ve stanovené tříleté lhůtě a první podmínka pro prominutí daně tak byla splněna. Z ničeho ovšem nevyplynulo, že by žalobkyně ve stejné lhůtě podala žádost o prominutí daně z převodu nemovitostí. Bylo přitom pouze na žalobkyni domáhat se včas a s pomocí náležitých procesních instrumentů v rámci řízení, ve kterých byly platební výměry vydány, příslušného rozhodnutí, kterým by byla pravomocně vyměřená daň prominuta, na což měla za splnění zákonných požadavků právní nárok. Městský soud uzavřel, že za této situace nebylo z hlediska podmínek pro posečkání úhrady daně z nabytí nemovitých věcí dle § 156 odst. 1 písm. e) daňového řádu dáno žádné důvodné očekávání byť částečného zániku povinnosti žalobkyně uhradit tuto daň. Proto daňové orgány nepochybily, pokud žádosti o posečkání nevyhověly. Stejný závěr platí, i pokud jde o důvod žádosti opírající se o ustanovení § 156 odst. 1 písm. a) daňového řádu; zde městský soud upozornil, že žalobkyně nikterak neosvětlila, v čem by pro ni neprodlená úhrada daně znamenala vážnou újmu.

[7] Městský soud konečně uvedl, že důvodná není ani žalobní námitka týkající se běhu lhůt, respektive stavění lhůt podle § 148 odst. 4 písm. b) a c) daňového řádu. Žalobkyně dovozovala, že v řízení o žádosti o prominutí daně podle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., začala tříletá lhůta pro podání žádosti běžet až po nabytí právní moci rozsudků civilních soudů. V této souvislosti městský soud zdůraznil, že § 148 odst. 4 daňového řádu řeší výhradně otázku stavení lhůt ve vztahu k vyměření nebo doměření daní, nikoliv stavení lhůt pro řízení o žádosti o prominutí daně podle § 25 zákona č. 357/1992 Sb. Jedná

se o dvě zcela odlišná řízení, která jsou na sobě nezávislá. Na řízení o žádosti o prominutí daně podle § 25 zákona č. 357/1992 Sb. proto nelze § 148 odst. 4 písm. b) a c) daňového řádu aplikovat. Tříletá lhůta dle § 25 zákona č. 357/1992 Sb. začíná běžet od okamžiku vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. Stavění lhůt se vztahuje výhradně k řízení o vyměření daně, přičemž v případě žalobkyně žádné takové soudní řízení podle § 148 odst. 4 písm. b) či c) neprobíhalo. Naopak, řízení o vyměření daně bylo ke dni podání určovací žaloby žalobkyně (dne 28. 1. 2013) již pravomocně skončeno, a to vydáním platebního výměru ze dne 15. 3. 2012, č. j. 132060/12/009961108909, v souladu s podaným daňovým přiznáním k dani z převodu nemovitostí ze dne 1. 2. 2012. Žalobkyní podaná žaloba o určení vlastnického práva tudíž neměla s řízením o vyměření daně souvislost, neboť byla podána až 28. 1. 2013. Není tedy důvod odvíjet počátek běhu lhůty pro podání žádosti o prominutí daně od právní moci civilních rozsudků.

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). K závěrům městského soudu shrnutým v odstavci [6] výše namítla, že správce daně disponuje jejími finančními prostředky, kterými nikdy disponovat neměl, neboť k převodu nemovitostí fakticky nikdy nedošlo. Správce daně tak disponuje částkou 111 885 Kč, o které tvrdí, že ji není povinen stěžovatelce vydat, neboť všechny lhůty již marně uplynuly. Právní účinky vkladu vlastnického práva ve prospěch stěžovatelky ovšem nastaly až na základě pravomocných a vykonatelných rozsudků civilních soudů; stěžovatelka tedy podala žádost řádně a včas, neboť po dobu soudního řízení takovou žádost podat nemohla, protože o oprávněnosti odstoupení od smlouvy rozhoduje výlučně soud a civilní rozsudky musí správce daně respektovat. Po dobu soudního řízení před civilními soudy přitom byla u předmětné nemovitosti zapsána poznámka spornosti, což si měl správce daně zjistit, a s ohledem na závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, týkající se povinností správce daně při vyměřovacím řízení, i zohlednit. Stěžovatelka dále namítla, že i by pokud nepodala žádost o prominutí daně včas, došlo k přerušení běhu lhůty na základě § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, a to do pravomocného skončení soudního řízení. S ohledem na tuto argumentaci stěžovatelka považuje závěr městského soudu o nesplnění podmínek pro posečkání úhrady daně, za nesprávný. Stěžovatelka konečně namítla, že každé rozhodnutí správce daně musí samo o sobě obstát a být přezkoumatelné; není možné, aby žalovaný napravoval to, co správce daně zanedbal.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. Uvedl, že se (zcela nedůvodné) kasační námitky stěžovatelky shodují s námitkami uplatněnými v žalobě. Proto v podrobnostech odkázal na své vyjádření k žalobě, na své rozhodnutí o odvolání, a na zevrubné odůvodnění rozsudku městského soudu. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[10] Stěžovatelka v replice opět zdůraznila, že účinnost odstoupení od kupní smlouvy nastala až právní mocí rozsudků civilních soudů. Podotkla, že skutkový závěr o nenaplnění podmínek pro posečkání daně dle § 156 odst. 1 písm. e) daňového řádu se neopírá o důkazní materiál založený ve spise.

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud dává stěžovatelce za pravdu v tom, že každé rozhodnutí správce daně musí být (samostatně) přezkoumatelné. Stěžovatelka se však již mýlí, má-li za to, že žalovaný nemůže nikterak *„napravovat, co správce daně zanedbal"*. Správní, respektive daňové řízení je totiž ovládáno tzv. zásadou jednotnosti řízení. To znamená, že řízení představuje jeden celek až do vydání konečného rozhodnutí; jako jeden celek jsou vnímána též rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení (srov. např. rozsudek tohoto soudu ze dne 15. 3. 2017, č. j. 5 Azs 270/2016-39). Není tedy vyloučeno, aby odvolací správní orgán napravil deficity prvoinstančního rozhodnutí, a to i pokud jde o jeho odůvodnění., což potvrzuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, a rozsudky ze dne 28. 12. 2007, č. j. 4 As 48/2007-80, ze dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007-98, či ze dne 29. 11. 2012, č. j. 4 Ads 97/2012-66). Uvedené platí tím spíše, vychází-li odvolací orgán ze stejných skutkových zjištění, jako správní orgán prvního stupně (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 10. 5. 2017, č. j. 7 Azs 86/2017-33). V posuzovaném případě městský soud dospěl k závěru, že (samo o sobě přezkoumatelné) prvostupňové rozhodnutí se zabývalo žádostí o posečkání úhrady daně z hlediska uplatněných důvodů podle § 156 odst. 1 písm. a) a e) daňového řádu dostatečně, přičemž *dílčí nedostatky* odůvodnění (jeho strohost a nevypořádání veškeré argumentace žalobkyně) napravil svým rozhodnutím, zcela v souladu se zákonem, žalovaný. S tímto posouzením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a pro stručnost odkazuje na velice podrobné odůvodnění městského soudu (odstavce [49] až [55] napadeného rozsudku).

[14] Ani 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, 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.

[15] K otázce počátku běhu lhůty pro podání žádosti o prominutí daně podle § 25 odst. 3 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., v případě odstoupení od kupní smlouvy, se ve své rozhodovací praxi vyjádřil rovněž Nejvyšší správní soud. V rozsudku ze dne 24. 6. 2006, č. j. 2 Afs 151/2005-59, publ. pod č. 992/2006 Sb. NSS, uvedl, že ustanovení § 25 odst. 3 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., ve znění do účinnosti novely č. 420/2003 Sb., *„podmiňovalo nárok na prominutí daně tím, že k odstoupení od (převodní) smlouvy došlo ve lhůtě 2 let ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí a současně že daňový subjekt ve lhůtě 2 let od této skutečnosti také o prominutí daně požádá; kumulace obou*

podmínek znamená, že na prominutí daně je nárok jen tehdy, jsou-li splněny obě současně.“ Je třeba dodat, že ačkoliv bylo soudem v této věci vykládáno jiné znění § 25 odst. 3 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., jsou závěry vyjádřené v citovaném rozsudku plně použitelné i pro nyní posuzovanou věc, neboť materiálně shodné právní pravidlo obsahuje i u nyní aplikované znění zákona.

[16] Z uvedených judikaturních závěrů vyplývá, že skutečností určující počátek lhůty pro podání žádosti o prominutí daně podle § 25 odst. 3 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., v případě odstoupení od kupní smlouvy, je vznik právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí v souvislosti s kupní (převodní) smlouvou. Nejvyšší správní soud na závěrech uvedených ve shora citovaných rozhodnutích nehodlá ničeho měnit a pro stručnost na ně v podrobnostech odkazuje. Městský soud tedy správně uzavřel, že z hlediska podmínek pro posečkání úhrady daně dle § 156 odst. 1 písm. e) daňového řádu nebylo u stěžovatelky dáno žádné důvodné očekávání byť i jen částečného zániku její povinnosti uhradit daň z nabytí nemovitých věcí, neboť nepodala v otevřené lhůtě žádost o prominutí daně z převodu nemovitostí podle § 25 odst. 3 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb.

[17] Konečně, zcela lichá je i argumentace stěžovatelky dovolávající se aplikace § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Městský soud v odstavcích [63] a [64] odůvodnění svého rozsudku správně upozornil, že stěžovatelka zaměňuje lhůtu pro podání žádosti o prominutí daně dle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. a lhůtu pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, ačkoli se jedná o dvě různé lhůty (srov. například již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 151/2005-59, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 5. 11. 2021, č. j. 5 Afs 276/2020-53). Ustanovení § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, na které stěžovatelka odkazuje, se na běh lhůty pro podání žádosti o prominutí (již stanovené) daně neuplatní, neboť dopadá na situace, kdy běží lhůta pro stanovení daně, což není předmětem věci nyní projednávané. Na běh lhůty pro podání žádosti o prominutí daně nemá tedy § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu žádný vliv. Z uvedených důvodů je rovněž bezpředmětný odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 83/2012-46, ve kterém se tento soud zabýval povinnostmi správce daně během vyměřovacího řízení, nikoli jeho povinnostmi během řízení o prominutí daně z převodu nemovitostí.

[18] Lze tedy uzavřít, že městský soud nepochybil, dospěl-li k závěru, že žalovaný postupoval v souladu se zákonem, přičemž stěžovatelce dostatečně odůvodnil, proč její žádost o posečkání úhrady daně podle § 156 odst. 1 písm. a) a e) daňového řádu zamítl, tedy proč nebyly podmínky pro posečkání s úhradou daně dány.

[19] Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky stěžovatelky důvodné, kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[20] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaná sice měla ve věci plný úspěch, nevznikly jí však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 26. srpna 2022

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu