



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **J. K.**, zastoupeného Mgr. Martinem Janečkem, advokátem se sídlem Vodičkova 30, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze** se sídlem Žitná 12, 120 00 Praha 2, proti rozhodnutí ze dne 5. 3. 2004, č. j. 1814/04-140, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 12. 2005, č. j. 10 Ca 91/2004 - 43,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Dne 9. 12. 1998 požádal žalobce o prominutí daně z převodu nemovitostí ve výši 491 133 Kč podle § 25 odst. 3 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“). Dne 30. 10. 1996 uzavřel sice žalobce jako prodávající kupní smlouvu na nemovitost, ovšem kupující od této smlouvy následně odstoupil (žalobcovo vlastnické právo bylo opětovně vloženo do katastru nemovitostí s právními účinky k 2. 12. 1996). Žalovaný řízení o této žádosti zastavil dne 29. 1. 1999: podle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění k 14. 8. 1998, bylo totiž nutno podat žádost o prominutí daně do šesti měsíců ode dne vkladu práva do katastru nemovitostí, a tato lhůta žalobci marně uplynula.

Dne 23. 1. 2004 požádal žalobce opětovně o prominutí téže daně podle § 25 odst. 3 a 5 zákona č. 357/1992 Sb. Žalovaný jeho žádost zamítl rozhodnutím ze dne 5. 3. 2004.

Žalobce napadl posledně jmenované rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze; ten ji však zamítl rozsudkem ze dne 21. 12. 2005. Nepřisvědčil žalobci v tom, že by mu pravidlo nového odst. 5 ustanovení § 25 zákona č. 357/1992 Sb., který byl do zákona vnesen s účinností k 1. 1. 2004, zakládalo nárok na prominutí daně. Podle novelizovaného § 25 odst. 5 platí, že k prominutí daně podle odstavců 3 a 4 může dojít

kdykoliv; k tomu, aby se toto ustanovení mohlo uplatnit, však musí být splněna hmotněprávní podmínka prominutí daně podle odst. 3 či 4. Žalobce by tak musel požádat o prominutí daně ve lhůtě dvou let ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí; to ale neučinil. Nové ustanovení § 25 odst. 5 nelze vykládat tak, že požádat o prominutí daně lze kdykoliv, a nikoliv pouze ve lhůtě dvou let: v takovém případě by bylo zcela zbytečné, aby zákon v § 25 odst. 3 výslovně stanovil dvouletou lhůtu.

Proti rozsudku Městského soudu v Praze podal žalobce kasační stížnost. V úvodu zdůraznil smysl právní úpravy prominutí daně, jímž je odstranit zjevnou nespravedlnost pramenící z toho, že předmětem daně z převodu nemovitostí může být i převod na základě smlouvy, od níž je následně odstoupeno (§ 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb.). Prominutí daně tak má zabránit tomu, aby prodávající, který se převodem nijak neobohatí, přesto musel zaplatit daň. Výklad podmínek prominutí daně, jak je stanoví zákon, je pak výkladem, který rozhoduje o tom, zda na jedinci bude spáchána nespravedlnost či nikoliv. V žalobcově případě je patrné, že mu kupující nezaplatil ani část ceny, a žalobce tak neměl z čeho daň zaplatit. Městský soud se nevyrovnal se situací, kdy žalobce neobdržel žádnou kupní cenu ani její část, a přitom musel státu uhradit daň ve výši 491 133 Kč. Taková povinnost je zásahem do vlastnického práva žalobce ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod (viz náleznost Ústavního soudu ve věci II. ÚS 91/1998). K podpoře svých argumentů odkázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2005, sp. zn. 6 A 69/2000, v němž soud zdůraznil, že i zdanění musí být založeno na principu prospěchu. Daně jsou podle této teorie spravedlivé jen tehdy, pokud je újma, kterou poplatník jejich zaplacením utrpí, kompenzována užitek, který má poplatník z veřejných statků financovaných daněmi. Tak tomu však v žalobcově případě nebylo.

Žalobce dále setrval na svém výkladu § 25 odst. 5 zákona č. 357/1992 Sb. Příslovce „*kdykoliv*“ je časové, a proto se týká všech hypotéz upravujících běh času podle odst. 3 a 4, tedy lhůt, nikoli věcných podmínek. Musí tak být splněny podmínky uvedené v odst. 3 písm. a) až c), ale obě dvouleté lhůty dodrženy být nemusejí. Nejvyšší správní soud vyložil v citovaném rozsudku toto ustanovení takřka shodně jako žalobce, když uzavřel, že předmětem daně z převodu nemovitostí není takový převod, který nepřinese stranám užitek a který neuspokojí zájmy, o jejichž naplnění usilovaly. Sám Nejvyšší správní soud tedy zastává názor, že poplatník není při podání žádosti o prominutí daně vázán žádnou lhůtou a může žádost podat kdykoliv.

Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Kasační stížnost není důvodná.

Zdejší soud se ztotožňuje se žalobcem v tom, že smyslem prominutí daně je odstranit zjevnou nespravedlnost pramenící z toho, že poplatník odvede daň z provedené transakce, jejíž účinky jsou jen dočasné a nepřinesou poplatníkovi trvalejší ekonomický užitek, který si od transakce sliboval; tato snaha o odstranění nespravedlnosti však není bezmezná, jak se žalobce mylně domnívá. Výklad § 25 odst. 3 a 5, jak jej provádí žalobce, zcela popírá základní výkladová pravidla, přehlíží kumulaci podmínek a směšuje podání žádosti (tedy úkon poplatníka) s řízením o ní (tedy s činností správce daně).

Podle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění před novelou provedenou zákonem č. 169/1998 Sb. s účinností k 15. 8. 1998, nebyl na prominutí daně právní nárok.

Bylo na finančním ředitelství, zda daň promine z důvodu tvrdosti; přitom musela být splněna podmínka, že k odstoupení od smlouvy došlo do šesti měsíců ode dne vkladu práva do katastru nemovitostí a poplatník v této lhůtě o prominutí daně požádal. V době, kdy žalobce podal prvou žádost o prominutí daně (9. 12. 1998), již platilo, že finanční ředitelství musí žádost prominout při splnění stanovených podmínek; těmi bylo odstoupení od smlouvy ve lhůtě dvou let ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí a podání žádosti o prominutí daně v téže lhůtě. Na žalobcovu situaci se však tato nová úprava nevztahovala: podle přechodného ustanovení čl. II bodu 2 zákona č. 168/1998 Sb. se totiž mělo novelizované ustanovení § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. použít jen na případy, kdy právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí nastaly po účinnosti tohoto zákona, tedy po 15. 8. 1998. V případě žalobce, kdy právní účinky vkladu nastaly k 30. 10. 1996, tak aplikace nové dvouleté lhůty nepřipadala v úvahu. (V tom se mylí Městský soud v Praze, pokud uvádí, že daň by mohla být prominuta jen tehdy, požádal-li by o to žalobce ve zmíněné dvouleté lhůtě; tento omyl však nemá vliv na správnost jeho konečného závěru o tom, že daň žalobci být prominuta nemohla.) Zákonem č. 420/2003 Sb. byl pak s účinností k 1. 1. 2004 vložen do § 25 nový odstavec 5, podle nějž může k prominutí daně podle odstavců 3 a 4 dojít kdykoliv.

I po 1. 1. 2004 zůstalo nezměněno znění § 25 odst. 3, které pro prominutí daně stále vyžadovalo, aby odstoupení od smlouvy i podání žádosti nastaly ve dvouleté lhůtě ode dne vzniku právních účinků vkladu práva. Odstavec 5 citovaného paragrafu pak nijak nezasahuje do pravidla stanoveného v odstavci 3: netýká se totiž – jak správně uvedl již městský soud – lhůty pro hmotněprávní úkon odstoupení od smlouvy ani pro procesní úkon podání žádosti u správce daně (a obecněji řečeno vůbec nestanoví pravidlo pro jednání daňového subjektu), nýbrž umožňuje správci daně rozhodnout o prominutí daně v kterékoli fázi daňového řízení – jak uvádí důvodová zpráva, například i před vyměřením daně. To, kdy může o žádosti rozhodnout správce daně, nesouvisí s tím, dokdy a při splnění jakých podmínek může žádost podat daňový subjekt. Žalobcův argument o tom, že příslovce „*kdykoliv*“ se týká jen lhůt, nikoli věcných podmínek podle § 25 odst. 3, neobstojí. Odstavec 5 se vztahuje k odstavci 3 (a odstavci 4) jako k celku, ovšem nikoli v tom smyslu, že by zprošťoval daňový subjekt povinnosti splnit některé z podmínek stanovených v těchto odstavcích. Říká pouze tolik, že pokud k odstoupení a k podání žádosti došlo ve lhůtě určené zákonem, daň bude prominuta, a to i tehdy, pokud ještě v době podání žádosti či v době rozhodování o ní ještě třeba nebyla ani vyměřena. Není zřejmé, z čeho žalobce dovozuje, že pro prominutí daně po novele provedené zákonem č. 420/2003 Sb. musejí být splněny podmínky uvedené v odst. 3 písm. a) až c), ale „*obě dvouleté lhůty dodrženy být nemusejí*“. Zmíněné ustanovení upravuje jedinou lhůtu, v níž musí dojít k odstoupení od smlouvy i k podání žádosti; tak tomu bylo již podle úpravy účinné k 1. 1. 1994 a je tomu tak i podle nejnovější úpravy s účinností k 1. 6. 2006. Lhůta se sice postupně prodlužuje (z původních šesti měsíců na nynější tři roky), ovšem vždy dopadá na oba úkony, které musejí vzejít od žalobce nebo od jeho smluvního partnera – tj. jak na odstoupení od smlouvy, tak na podání žádosti. Taková úprava je v souladu s požadavkem přiměřené procesní aktivity daňového subjektu: jako mnohdy v právu se i zde může účastník právního vztahu úspěšně domáhat svých práv jen tehdy, pokud tak učiní v určité lhůtě. Nerespektuje-li tuto lhůtu, nelze ve výsledném stavu spatřovat nespravedlnost, nýbrž pouze důsledek jeho vlastní nečinnosti.

Žalobce se dále v kasační stížnosti dovolává rozsudku zdejšího soudu ve věci sp. zn. 6 A 69/2000, resp. těch jeho pasáží, které jsou pro něj příznivé; přehlíží ovšem, že úvahy o daňové spravedlnosti byly v tomto rozsudku vyřčeny jen *obiter dictum* a že důvody, které v této věci vedly k zamítnutí žaloby, naopak jeho názorům nesvědčí. Stejně jako žalobce

v nyní projednávané věci uzavřel žalobce ve věci sp. zn. 6 A 69/2000 kupní smlouvu, jejíž právní účinky posléze zanikly; o prominutí daně však požádal až několik let poté, co se tak stalo, a správce daně řízení o žádosti zastavil. Zákonnost tohoto rozhodnutí stvrdil i Nejvyšší správní soud; vytkl však správci daně jeho nesprávný procesní postup, který mohl žalobce zkrátit na právech. Žalobce totiž současně s žádostí o prominutí daně podal včasné odvolání proti platebnímu výměru, jímž mu byla daň vyměřena; správce daně si poměrně jednoznačný obsah podání nesprávně vyložil a nevhodnými výzvami adresovanými žalobci dosáhl toho, že žalobce již důvody svého odvolání v dalších podáních nijak nerozvíjel a setrval jen na žádosti o prominutí daně. Řízení o této žádosti bylo zastaveno právem; správce daně ovšem opomněl rozhodnout o odvolání proti platebnímu výměru, které bylo v žalobcově původním podání rovněž obsaženo. To mu soud ve svém rozsudku připomněl a zdůraznil, že otázka zákonnosti samotného platebního výměru – tedy to, zda daň vůbec měla být s ohledem na okolnosti případu vyměřena – bude až předmětem zkoumání v odvolacím řízení, jež dosud nebylo skončeno vydáním rozhodnutí.

Situace žalobce v projednávané věci je s tou právě popsanou totožná jen částečně, a sice v tom ohledu, zda daň měla či neměla být prominuta. Zde Nejvyšší správní soud jak ve věci sp. zn. 6 A 69/2000, tak ve věci nyní projednávané dovodil, že daň prominuta být nemohla, pokud žalobce nepodal žádost o její prominutí ve lhůtě stanovené zákonem. Rozdíl mezi oběma věcmi je ale v tom, že zatímco ve věci sp. zn. 6 A 69/2000 soud *obiter dictum* vyslovil i své pochybnosti ohledně zákonnosti platebního výměru a dospěl k závěru, že o odvolání proti platebnímu výměru (a tedy i o zákonnosti vyměření daně) dosud nebylo rozhodnuto, ve věci nyní projednávané k tomu nebyl důvod. Soud nemá žádné povědomí o tom, zda se žalobce odvolal proti platebnímu výměru, a už vůbec ne o tom, že by správce daně byl při rozhodování o jeho odvolání nečinný. Úvahy o zákonnosti vyměření daně (k nimž – a nikoli k institutu prominutí daně – se soud vyjádřil ve věci sp. zn. 6 A 69/2000) tak nejsou v této věci vůbec na místě. Nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. II. ÚS 91/1998 se pak týká daně z příjmů, tedy právní otázky zcela jiné. Zatímco daní z příjmů jsou zdaňovány skutečně dosažené příjmy, nezdaňují se daní z převodu nemovitostí příjmy, nýbrž samotný převod (k tomu srov. č. 992/2006 Sb. NSS).

Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 25. dubna 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu