



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Komerční banka, a. s.** se sídlem Na Příkopě 33/969, Praha 1, zastoupeného JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Pobřežní 648/1A, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 3. 2015, č. j. 11 Af 10/2014 – 56,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 3. 2015, č. j. 11 Af 10/2014 – 56, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 5. 3. 2015, č. j. 11 Af 10/2014 – 56, zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „stěžovatel“) ze dne 20. 1. 2014, č. j. 356/14/5000-14204-706462, kterým bylo zamítnuto odvolání Komerční banky, a. s. (dále jen „účastník řízení“) a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 10. 2009, č. j. 315407/09/001515107947, jímž bylo částečně vyhověno odvolání účastníka řízení proti konkludentnímu vyměření daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2008. Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že účastníkovi řízení vznikl nárok na zaplacení kupní ceny z převodu akcií v roce 2005, přičemž druhá splátka druhé části kupní ceny, která mu byla vyplacena až v roce 2008, byla součástí celkové kupní ceny za prodej akcií. Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že příjem z druhé splátky druhé části kupní ceny měl být zohledněn ve zdaňovacím období roku 2008, ale sporným bylo, zda uvedený příjem podléhal osvobození od daně z příjmů podle ust. § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 2 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které nabylo účinnosti dne 1. 1. 2008. Podle názoru městského soudu se jednalo o příjem z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti ve smyslu citovaného ustanovení a nikoliv, jak dovodily správní orgány, o příjem účastníka řízení, který představuje opravu původně zaúčtovaného výnosu z roku 2005. Citované ustanovení ani přechodná ustanovení zákona o daních z příjmů nestanoví, že osvobození od daně z příjmů podléhá pouze příjem z takového převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, který se uskutečnil po 1. 1. 2008, ani to, že podmínka vztahu mateřské a dceřiné společnosti musí zůstat naplněna nejen v době, kdy k převodu podílu došlo, ale i v době, ve které je z tohoto převodu realizován příjem. Proto

osvobození od daně z příjmu podle ust. § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2 zákona o daních z příjmů dopadalo na příjem účastníka řízení zohledněný ve zdaňovacím období roku 2008.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti uvedl, že na příjem z druhé splátky druhé části kupní ceny realizovaný v roce 2008 není možné aplikovat osvobození podle ust. § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2 zákona o daních z příjmů, jelikož nově stanovené podmínky osvobození nemohou mít dopad na zdanitelnost příjmu plynoucího účastníku řízení v roce 2008 z převodu akcií uskutečněného v roce 2005, a to zejména proto, že pro posouzení daňového režimu výnosů a nákladů vzniklých v souvislosti s předmětným převodem akcií je rozhodné datum uskutečnění převodu. Podle stěžovatele nelze citované ustanovení v daném případě aplikovat z důvodu historicko-teleologického výkladu zákona, a to zejména s ohledem na zásadu daňové souvztažnosti výnosů a nákladů, které musí mít shodný režim, a to bez ohledu na případné následné novelizace zákona o daních z příjmů. Citované ustanovení nelze aplikovat ani s ohledem na jeho jazykový výklad, jelikož ve zdaňovacím období roku 2008 k žádnému převodu podílu nedošlo a daňový režim se musí odvíjet od roku, kdy došlo k převodu akcií, tj. od roku 2005. Z tohoto důvodu stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že v dané věci městský soud již rozsudkem ze dne 21. 1. 2013, č. j. 5 Af 39/2010 - 43 (dále jen „předchozí zrušující rozsudek“) zrušil stěžovatelovo rozhodnutí a stěžovatel proti tomuto rozsudku nepodal kasační stížnost. Se zřetelem na závěry obsažené v předchozím zrušujícím rozsudku nebyl stěžovateli ponechán žádný prostor pro změnu právního názoru, neboť městský soud vyslovil dostatečně jasný právní názor na aplikovatelnost institutu osvobození. Proto následující postup stěžovatele byl v rozporu s ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. Odvolací řízení po vydání prvního zrušujícího rozsudku trvalo téměř rok, přičemž cílem úkonů prováděných stěžovatelem nebylo nic jiného než zjistit okamžik převodu akcií, tedy okolnost, která nebyla nijak sporná a byla velmi dobře zjištělná z veřejných rejstříků. Tyto úkony stěžovatele označil účastník řízení za zcela nadbytečné, nedůvodné a neúměrně prodlužující dobu odvolacího řízení. Pokud stěžovatel nesouhlasil s právním názorem městského soudu vyjádřeným v prvním zrušujícím rozsudku, měl možnost podat proti němu kasační stížnost, a pokud tak neučinil, nemohl následně svévolně začít znovu přezkoumávat pravomocný rozsudek městského soudu, a zaujmout tak roli soudu II. instance, která přísluší pouze Nejvyššímu správnímu soudu. Stěžovatel proto pochybil, pokud se od právního názoru městského soudu odklonil. Takový postup představuje obcházení právní úpravy systému správního soudnictví. Účastník řízení se dále vyjádřil k námitkám stěžovatele týkající se historicko-teleologického a jazykového výkladu zákona o daních z příjmů, jednotnosti daňového režimu výnosů a nákladů a k dalším hmotněprávními námitkám. V závěru vyjádření navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám shledal vadu uvedenou v odstavci 4, k níž musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního a soudního spisu byl účastník řízení od roku 2001 jediným akcionářem společnosti Investiční kapitálová společnost KB, a.s. (dále jen „společnost IKS“). V roce 2005 prodal všechny své akcie společnosti Société Générale Asset Management, S. A. (dále jen „společnost SGAM“) na základě smlouvy o převodu akcií ze dne 2. 5. 2005. Mezi účastníkem řízení a společností SGAM bylo dohodnuto, že kupní cena bude rozložena do dvou částí. První část kupní ceny byla stanovena v pevné výši a nárok účastníka řízení na její zaplacení vznikl v roce 2005. Výše druhé části kupní ceny byla rozložena do několika splátek,

příčemž její výše byla navázána na ukazatele ekonomické výkonnosti společnosti IKS. V souladu s nastaveným mechanismem úpravy kupní ceny vznikl účastníkovi řízení v roce 2008 nárok na druhou splátku druhé části kupní ceny ve výši 80.142.087 Kč. Tuto částku účastník řízení zahrnul do základu daně v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2008. Ke dni 30. 6. 2009 byla účastníku řízení konkludentně vyměřena daň v souladu s ust. § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Dne 30. 7. 2009 podal účastník řízení odvolání proti konkludentnímu vyměření daně, protože zjistil, že v případě příjmu z druhé splátky druhé části kupní ceny mělo být aplikováno osvobození od daně z příjmu právnických osob podle ust. § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 2 ve spojení s § 19 odst. 3 písm. b) zákona o daních z příjmů. O odvolání účastníka řízení rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 9. 10. 2009, č. j. 315407/09/001515107947, tak, že změnil vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 z částky 2.721.865.424 Kč na částku 2.718.522.644 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal účastník řízení odvolání, které Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo rozhodnutím ze dne 14. 6. 2010, č. j. 7612/10-1200-107876. Na základě žaloby podané účastníkem řízení městský soud rozsudkem ze dne 21. 1. 2013, č. j. 5 Af 39/2010 - 43, toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení odvolacímu orgánu, kterým se s ohledem na zákon č. 456/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů, stal v mezidobí stěžovatel. Poté stěžovatel za účelem doložení veškerých skutečností potřebných pro posouzení věci požádal správce daně o doplnění odvolacího řízení. Po tomto doplnění znovu hodnotil všechny důkazy a dospěl k částečně odlišnému závěru oproti závěru vyslovenému městským soudem v předchozím zrušujícím rozsudku. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že doplněním dokazování bylo prokázáno předání akcií ve smyslu ust. § 17 odst. 1 zákona č. 591/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, přičemž okamžik převodu akcií nebyl účastníkem řízení zpochybněn. Na základě doplnění dokazování dospěl stěžovatel k závěru, že v případě druhé splátky druhé části kupní ceny není možné aplikovat osvobození od příjmu ve smyslu ust. § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2 zákona o daních z příjmů, protože institut osvobození nemůže mít dopad na zdanitelnost příjmu plynoucího účastníkovi řízení v roce 2008 z převodu akcií uskutečněného v roce 2005. Proto napadeným rozhodnutím ze dne 20. 1. 2014, č. j. 356/14/5000-14204-706462, odvolání účastníka řízení zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně.

Proti tomuto rozhodnutí stěžovatele podal účastník řízení znovu žalobu, v níž zejména poukazoval na to, že stěžovatel nerespektoval závazný právní názor městského soudu, a postupoval tedy nezákonně. Městský soud se však touto námitkou v napadeném rozsudku nezabýval. Pouze zopakoval závěry, které již vyslovil v předchozím zrušujícím rozsudku. Bez dalšího pouze převzal svou původní argumentaci, o čemž svědčí skutečnost, že převážná část odůvodnění napadeného rozsudku je, až na nepodstatné rozdíly (např. jiné rozdělení odstavců, jiný formát písma), totožná s odůvodněním předchozího zrušujícího rozsudku (viz str. 12 až 15 předchozího zrušujícího rozsudku a str. 8 až 11 napadeného rozsudku).

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že pokud rozhodnutí soudu v odůvodnění nereflektuje námitky a zásadní argumentaci, o kterou se žaloba opírá, má to za následek jeho nepřezkoumatelnost (viz např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75 (všechny rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, je rozsudek nepřezkoumatelný tehdy, opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek. Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 - 111, uvedl, že krajský soud je povinen se v rozhodnutí o žalobě vypořádat se všemi žalobními námitkami; opomene-li se zabývat byť i marginální námitkou, nezbyvá

Nejvyššímu správnímu soudu než jeho rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů. Rovněž Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že požadavek kvalitního a vyčerpávajícího odůvodnění soudního rozhodnutí je jedním z principů představujících neopominutelnou součást práva na spravedlivý proces a vylučujících libovůli při rozhodování. Jestliže jsou v projednávané věci vzneseny právní argumenty, je třeba, aby se s nimi soud vypořádal (viz nálezy ze dne 3. 2. 2000, sp. zn. III. ÚS 103/99, ze dne 28. 8. 2001, sp. zn. I. ÚS 60/01, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>).

Podle citované judikatury je tedy rozsudek správního soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů tehdy, pokud se soud opomene zabývat, byť i marginální, žalobní námitkou. Argumentem *a minori ad maius* musí být tím spíše shledán nepřezkoumatelným rozsudek za situace, kdy správní soud opomene přezkoumat stěžejní námitku účastníka řízení. Podle Nejvyššího správního soudu k takovému pochybení došlo i v dané věci, když se městský soud v napadeném rozsudku nevypořádal se stěžejní žalobní námitkou, v níž účastník řízení namítal, že stěžovatel nerespektoval právní názor vyslovený městským soudem v předchozím zrušujícím rozsudku, kterým byl vázán. Ostatně Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 26. 2. 2007, č. j. 8 Afs 31/2005 - 102, vyslovil, že soud je povinen zkoumat, zda se správní orgán závazným právním názorem soudu v dalším řízení skutečně řídil. Odhlédnout nelze ani od toho, že městský soud bez dalšího zcela převzal argumentaci z předchozího zrušujícího rozsudku, aniž by ji přizpůsobil odlišné argumentaci účastníka řízení v žalobě. Vystávají tedy pochybnosti, jakou žalobní argumentací se městský soud vlastně zabýval.

Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že napadený rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud proto zrušil rozsudek městského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první část věty před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Na městském soudu v dalším řízení bude, aby se vypořádal se všemi žalobními námitkami, zejména pak se žalobní námitkou týkající se nezákonného postupu stěžovatele, resp. nerespektování závazného právního názoru soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Při vypořádání této námítky vezme městský soud v potaz relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající problematiky vázanosti správních orgánů právním názorem soudu (např. rozsudky ze dne 28. 2. 2007, č. j. 7 Afs 178/2005 - 109, ze dne 31. 10. 2008, č. j. 2 As 112/2008 - 63, ze dne 23. 9. 2004, č. j. 5 A 110/2002 - 25, č. 442/2005 Sb. NSS, či ze dne 18. 6. 2004, č. j. 2 Ads 16/2003 - 56, č. 352/2004 Sb. NSS).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. května 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu