



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Miroslava Makajeva ve věci

žalobce: **M. K.**,
bytem X,
zastoupený advokátem Mgr. Janem Švarcem,
se sídlem Vodičkova 24, Praha,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**,
se sídlem Na Pankráci 17, Praha,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2018, č. j. 411479/18/2110-70461-204650,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 9. 4. 2018 k Městskému soudu v Praze a postoupenou usnesením ze dne 11. 4. 2018, č. j. 11 Af 13/2018-17, Krajskému soudu v Praze jako soudu věcně a místně příslušnému, domáhá zrušení rozhodnutí – dodatečného platebního výměru ze dne 31. 1. 2018, č. j. 411479/18/2110-70461-

204650 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný na základě dodatečného daňového přiznání doměřil žalobci část daně odpovídající záloze na daň z nabytí nemovitých věcí ve výši -17 404 Kč a současně mu doměřil daň z nabytí nemovitých věcí v téže výši. Dle výpočtu obsaženého v napadeném rozhodnutí tak byla poslední známá daň ve výši 166 909 Kč snížena o 17 404 Kč na daň ve výši 149 505 Kč. Daň doměřená napadeným rozhodnutím se neodchylovala od daně dodatečně tvrzené žalobcem.

2. Žalobce uvádí, že na základě kupní smlouvy ze dne 28. 11. 2016 koupil od dvou prodávajících bytovou jednotku společně s jednou polovinou pozemku v obci U.. V návaznosti na to obdržel napadené rozhodnutí, kterým mu byla doměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 149 505 Kč. Žalobce má za to, že žalovaný postupoval nesprávně, pokud žalobci tuto daň doměřil. Bytová jednotka, kterou žalobce nabyl do vlastnictví, se nachází v rodinném domě, v němž je vymezena ještě jedna bytová jednotka vlastněná třetí osobou. Ačkoli osvobození dle § 7 odst. 1 písm. b) ani c) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2019 (dále jen „zákonné opatření“), na tuto situaci výslovně nedopadalo, zákonodárce dle žalobce pouze opomenul, že rodinný dům může být rozdělen na několik jednotek. Postup žalovaného, který žalobci doměřil daň, dle žalobce odporuje výkladu zákonného opatření podle jeho účelu.
3. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nejprve rekapituluje, že žalobce podal dne 29. 3. 2017 přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí. Žalovaný žalobci vyměřil platebním výměrem ze dne 10. 4. 2017 zálohu na daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 166 909 Kč a daň z nabytí nemovitých věcí v téže výši. Daň vyměřená platebním výměrem ze dne 10. 4. 2017 se neodchylovala od daně tvrzené žalobcem, a proto žalovaný nemusel tento platební výměr žalobci oznamovat. V souladu s § 140 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nabyl platební výměr ze dne 10. 4. 2017 právní moci ke dni 31. 3. 2017. Žalobce následně zaslal žalovanému dvě podání, jež byla posouzena jako podnět k přezkoumání platebního výměru. Tento podnět byl postoupen Odvolacímu finančnímu ředitelství, které ho neshledalo důvodným. Dne 5. 1. 2018 podal žalobce dodatečné daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, v němž vykázal snížení poslední známé daně o částku 17 404 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), načež žalovaný vydal napadené rozhodnutí.
4. Žalovaný poukazuje na to, že žalobce brojí proti napadenému rozhodnutí, které jen deklarovalo a potvrdilo skutečnosti tvrzené žalobcem v jeho dodatečném daňovém přiznání, a které se týkalo odečtení DPH ze základu daně. Pokud by soud napadené rozhodnutí zrušil, zůstalo by v platnosti rozhodnutí o poslední známé dani ve výši 166 909 Kč, což by žalobci nebylo ku prospěchu. Žalovaný je přesvědčen, že napadeným rozhodnutím nebyla vyměřena daň jako taková, ale pouze došlo ke snížení původní výše daně. Žalobou proti napadenému rozhodnutí lze brojit jen proti doměřenému rozdílu, ale nelze se domáhat změny původního platebního výměru. Z žaloby je patrné, že žalobci vadí neuznání osvobození prvního úplatného nabytí vlastnického práva dle § 7 zákonného opatření. Žaloba tak po věcné stránce dle žalovaného směřuje proti nesprávnému rozhodnutí a nesprávnému žalovanému, jímž zřejmě mělo být Odvolací finanční ředitelství. Žalovaný se dále vyjadřuje k otázce osvobození od daně dle § 7 zákonného opatření, přičemž zastává názor, že nedopadá na první úplatné nabytí vlastnického práva k jednotkám ve všech typech staveb, ale jen k jednotkám v bytových domech. Jednotka, kterou do vlastnictví nabyl žalobce, se však nacházela v rodinném domě. Žalobci tak nemohlo být přiznáno osvobození dle § 7 zákonného opatření.
5. Závěrem žalovaný zdůrazňuje, že ve věci probíhala dvě na sobě nezávislá řízení, a to jednak přezkumné řízení ohledně osvobození prvního úplatného nabytí vlastnického práva od daně z nabytí nemovitých věcí, jednak řízení o vyměření daně z nabytí nemovitých věcí ze základu daně včetně DPH. V souladu s tiskovou zprávou finanční správy ze dne 24. 11. 2017 si poplatník mohl zažádat o vrácení vzniklého přeplatku na dani. Žalovaný se domnívá, že jeho postup byl

v souladu se zákonem, a proto navrhuje, aby soud žalobu zamítl a přiznal žalovanému právo na náhradu nákladů řízení odpovídající paušální částce 300 Kč za každý úkon.

II. Obsah správního spisu

6. Žalobce podal dne 29. 3. 2017 přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, v němž vyčíslil zálohu na tuto daň částkou 166 909 Kč. Ke svému přiznání přiložil kupní smlouvu ze dne 28. 11. 2016 uzavřenou mezi žalobcem a jeho manželkou na straně kupujících a Ing. P. J. a společností J. a.s. na straně prodávajících, podle níž prodávající převedli do vlastnictví kupujících jednotku č. X v rodinném domě č. p. X na pozemku p. č. st. X společně se spoluvlastnickým podílem ke společným částem rodinného domu, a dále 1/2 pozemků p. č. st. X a p. č. X, vše v katastrálním území U.. Dále přiložil vyrozumění o provedeném vkladu do katastru nemovitostí a prohlášení vlastníka budovy o vymezení jednotek.
7. Dne 10. 4. 2017 žalobce zaslal žalovanému e-mail, v němž se dotazoval, zdali na jeho věc dopadá osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 7 zákonného opatření, na což žalovaný reagoval téhož dne též e-mailem, ve kterém žalobci sdělil, že se jednotka nachází v rodinném domě a nikoli v bytovém domě, a proto nejsou splněny podmínky osvobození. Následně žalovaný vydal platební výměr ze dne 10. 4. 2017, č. j. 1824559/17/2110-70461-204650, jímž žalobci vyměřil zálohu na daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 166 909 Kč a daň z nabytí nemovitých věcí v téže výši. Solidárním poplatníkem byla dle tohoto platebního výměru manželka žalobce. V poučení bylo uvedeno, že se proti tomuto rozhodnutí nelze v souladu s § 144 odst. 4 daňového řádu odvolat.
8. Dne 20. 4. 2017 žalovaný obdržel podání, v němž žalobce vyjádřil názor, že by na jeho věc mělo dopadat osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, a požádal o přezkoumání problematiky osvobození. Dne 9. 5. 2017 žalobce své podání osobně doplnil tak, že žádal o přezkoumání pravomocného rozhodnutí o vyměření daně. Žalobcova podání poté byla postoupena Odvolacímu finančnímu ředitelství jako podnět k přezkoumání platebního výměru ze dne 10. 4. 2017, načež Odvolací finanční ředitelství žalobci připisem ze dne 13. 12. 2017 sdělilo, že neshledalo podnět důvodným, a tedy nebyly naplněny podmínky pro nařízení přezkoumání platebního výměru.
9. Z úředního záznamu ze dne 3. 1. 2018 plyne, že žalovaný informoval žalobce o změně základu daně z nabytí nemovitých věcí v souvislosti s judikaturou týkající se DPH. Žalobce sdělil, že dodá potřebné faktury a podá dodatečné daňové přiznání. Dne 4. 1. 2018 žalobce zaslal žalovanému čtyři faktury, které vystavila společnost J. a.s. jakožto dodavatel žalobci a jeho manželce jakožto odběratelům na celkovou částku 3 335 629 Kč včetně DPH, a to podle smlouvy o uzavření budoucí smlouvy o úplatném převodu vlastnictví bytové jednotky či podle dodatku k této smlouvě. Celková výše DPH zaplacené na základě těchto čtyř faktur dosahovala částky 435 082,82 Kč (27 042,26 + 3 419 + 248 364,78 + 156 256,78).
10. Dne 5. 1. 2018 žalobce podal dodatečné přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, v němž uvedl, že poslední známá daň činila 166 909 Kč, nově zjištěná část daně odpovídající záloze činila 149 505 Kč, a rozdíl tedy dosahoval částky 17 404 Kč. Důvod pro podání dodatečného daňového přiznání žalobce neuvedl. Požádal o zaslání dodatečného platebního výměru.
11. Žalovaný poté vydal napadené rozhodnutí – dodatečný platební výměr ze dne 31. 1. 2018, jímž žalobci doměřil část daně odpovídající záloze na daň z nabytí nemovitých věcí ve výši -17 404 Kč a daň z nabytí nemovitých věcí též ve výši -17 404 Kč. Solidárním poplatníkem byla opět žalobcova manželka. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že se doměřená daň neodchylovala od daně dodatečně tvrzené žalobcem. Podle poučení se proti napadenému rozhodnutí nebylo možné odvolat (§ 144 odst. 4 daňového řádu).

III. Posouzení věci krajským soudem

12. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Při přezkumu napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), načež z níže uvedených důvodů shledal, že žaloba proti napadenému rozhodnutí je přípustná, ale není důvodná.
13. Soud ve věci rozhodl bez jednání, protože účastníci s tímto postupem vyjádřili souhlas podle § 51 odst. 1 s. ř. s. Jednání nebylo třeba nařizovat ani za účelem dokazování, neboť všechny listiny, jimiž žalobce navrhl dokazovat, byly součástí správního spisu. Seznámení se s obsahem správního spisu přitom nevyžaduje provádění dokazování (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publikovaný pod č. 2383/2011 Sb. NSS a dostupný stejně jako ostatní rozhodnutí správních soudů na www.nssoud.cz).
14. Podle § 140 odst. 1 daňového řádu platí, že neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu. Podle § 140 odst. 4 daňového řádu, neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.
15. Ustanovení § 141 daňového řádu upravuje dodatečné daňové přiznání. Podle § 141 odst. 2 tohoto zákona je daňový subjekt oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši, a to do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém tuto nesrovnalost zjistil (lhůta plyne z § 141 odst. 1 daňového řádu). Podle § 141 odst. 5 daňového řádu daňový subjekt uvede v dodatečném daňovém přiznání rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění a v případě dodatečného daňového přiznání podle odst. 2 uvede i důvody pro jeho podání.
16. Podle § 144 odst. 1 daňového řádu, neodchyluje-li se doměřovaná daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek doměření oznamovat dodatečným platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Dodatečný platební výměr správce daně založí do spisu. Ustanovení § 144 odst. 4 daňového řádu stanoví, že neodchyluje-li se doměřená daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl dodatečný platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.
17. Podle § 147 odst. 1 daňového řádu správce daně stanoví daňovému subjektu v nalézacím řízení daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam. Tato rozhodnutí se zásadně neodůvodňují. Jednu z výjimek z tohoto pravidla upravuje § 147 odst. 2 daňového řádu, podle něhož musí být v rozhodnutí odůvodněn rozdíl mezi stanovenou daní a daní tvrzenou daňovým subjektem.
18. Ustanovení § 140 odst. 4 a § 144 odst. 4 daňového řádu neumožňují podat proti rozhodnutím, v nichž se vyměřená či doměřená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, odvolání, neboť zákonodárce nepředpokládal, že by daňový subjekt mohl mít důvod brojit proti výši daně, kterou sám tvrdil (viz důvodová zpráva k daňovému řádu). Podání opravného prostředku proti rozhodnutí správce daně, který akceptoval daň tvrzenou daňovým subjektem, se skutečně může jevit na první pohled jako nesmyslné, svou logiku by však mohlo mít s ohledem na to, že daňové předpisy jsou mnohdy nejednoznačné a podléhají častým změnám. Daňový subjekt si tak nemusí být zcela jist, zda dotčené zákonné ustanovení správně aplikoval (viz NOVOTNÁ, M. a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 62-63). S účinností daňového řádu navíc je při správě daní upřednostňováno hledisko správnosti namísto dříve uplatňovaného hlediska fiskálního. Ani k vyměření nebo doměření daně postupem dle § 140 odst. 1 či dle § 144

odst. 1 daňového řádu tak správce daně nemůže přistoupit automaticky a bez provedení jakékoli úvahy o tom, zda lze daň vyčíslenou v řádném či dodatečném daňovém přiznání akceptovat a takto vyměřit či doměřit. Za správné stanovení daně je správce daně odpovědný i tehdy, pokud se jeho rozhodnutí neodchyluje od žalobcem tvrzené daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, nebo ze dne 28. 11. 2018, č. j. 3 Afs 12/2017-51). Pokud tedy správce daně stvrdí postupem dle § 140 odst. 1 nebo § 144 odst. 1 daňového řádu tvrzení daňového subjektu, které je v rozporu s právní úpravou (např. zdaní příjem, který není předmětem daně nebo je od daně osvobozen), pak se jeho rozhodnutí může dotknout právní sféry daňového subjektu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. V situaci, kdy proti rozhodnutí vydanému v intencích § 140 odst. 1 či § 144 odst. 1 daňového řádu není možné podat řádný opravný prostředek, lze přímo proti takovému rozhodnutí brojit žalobou [viz § 68 písm. a) s. ř. s.]. Tuto možnost ostatně připustil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 12. 2015, č. j. 7 Afs 241/2015-38.

19. V této věci je žalobou napadeno rozhodnutí, jímž žalovaný doměřil žalobci daň v souladu s jeho dodatečným daňovým tvrzením. Daň doměřovaná napadeným rozhodnutím se tedy neodchylovala od daně dodatečně tvrzené žalobcem, napadené rozhodnutí bylo vydáno v intencích § 144 odst. 1 daňového řádu a žalobce proti němu podle § 144 odst. 4 daňového řádu nemohl podat odvolání. Protože žalobce tvrdí, že žalovaný zasáhl do jeho právní sféry nesprávným výkladem § 7 zákonného opatření a neosvobozením nabytí vlastnického práva od daně, je jeho žaloba přípustná.
20. Před vlastním posouzením důvodnosti žaloby proti napadenému rozhodnutí je nejprve vhodné věc zasadit do širšího kontextu a uvést, že žalobce poté, co se svou manželkou zakoupil jednotku v rodinném domě společně s podílem na společných částech rodinného domu a na přilehlých pozemcích, podal řádné daňové přiznání, ve kterém přiznal daň z nabytí nemovitých věcí. Ještě předtím, než žalovaný žalobci daň vyměřil platebním výměrem, žalobce nabytí předsvědčení, že by nabytí vlastnického práva mělo být osvobozeno od daně dle § 7 zákonného opatření, což žalovanému sdělil neformální cestou. Žalovaný žalobci též neformální cestou (e-mailem) odpověděl, že jeho názor nesdílí, načež dne 10. 4. 2017 vydal platební výměr, který blíže neodůvodnil a jímž vyměřil daň ve výši tvrzené žalobcem, přičemž proti tomuto platebnímu výměru nepřipustil odvolání. Tento postup žalovaného byl v souladu se shora citovanou právní úpravou. Výhradu, kterou žalobce po podání řádného daňového přiznání proti vyměření daně z nabytí nemovitých věcí učinil prostřednictvím e-mailu ze dne 10. 4. 2017, žalovaný při vyměřování daně nemohl zohledňovat, neboť nebyla součástí řádného daňového přiznání. Žalovaný tak správně vycházel z toho, že se vyměřovaná daň neodchylovala od daně tvrzené žalobcem (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 241/2015-38) a vydal v souladu s § 140 odst. 1 daňového řádu platební výměr, který nemusel žalobci doručovat ani jej odůvodňovat (§ 147 odst. 2 daňového řádu *a contrario*), a proti němuž nebylo přípustné odvolání (žalovaný nepřesně odkázal na § 144 odst. 4 daňového řádu namísto § 140 odst. 4 daňového řádu).
21. Pokud žalobce nesouhlasil s daní vyměřenou pravomocným platebním výměrem ze dne 10. 4. 2017, měl podle judikatury Nejvyššího správního soudu k dispozici několik standardních nástrojů, které mohl využít ke zpochybnění výše vyměřené daně a k obhajobě svého názoru ohledně věcného osvobození od daně podle § 7 zákonného opatření, jejichž využitím by se současně nevystavil negativním rizikům spojeným s neuhrazením daně. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012-34, č. 3096/2014 Sb. NSS, proti platebnímu výměru vydanému v intencích § 140 odst. 1 daňového řádu se nelze odvolat, což mimo jiné znamená, že daň je stanovena pravomocně a již následující den může daňový subjekt měnit svou poslední známou daňovou povinnost prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Pokud správce daně dodatečně tvrzenou daňovou povinnost nevyměří ve výši deklarované v dodatečném přiznání, je povinen rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně

odůvodnit. Proti takovému rozhodnutí je pak odvolání přípustné (§ 109 daňového řádu). V případě nesouhlasu s odvolacím rozhodnutím může daňový subjekt iniciovat jeho přezkum ve správním soudnictví (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2016, č. j. 6 Afs 87/2016-42).

22. Domníval-li se tedy žalobce, že na jeho věc dopadalo věcné osvobození podle § 7 zákonného opatření, mohl po vydání platebního výměru ze dne 10. 4. 2017 splnit povinnost z něj plynoucí, aby se vyhnul případným sankcím, a současně podat dodatečné daňové přiznání znějící na částku sníženou o věcně osvobozenou část, čímž by vyvolal zahájení postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly a vydání rozhodnutí, proti němuž by již bylo odvolání přípustné. Otázkou osvobození od daně podle § 7 zákonného opatření by se pak zabýval odvolací orgán a poté případně též správní soud. Tato cesta by byla nejvhodnějším způsobem, jak se domoci přezkumu právního názoru žalovaného, s nímž žalobce nesouhlasil (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 87/2016-42 nebo č. j. 7 Afs 241/2015-38, které se sice týkaly toho, jak vyvolat přezkum ústavnosti výše odvodu z loterií a jiných podobných her, avšak v nich poskytnutý návod je plně aplikovatelný i na nyní souzenou věc). Vedle toho mohl žalobce podat správní žalobu podle § 65 s. ř. s. přímo proti platebnímu výměru ze dne 10. 4. 2017, byť tuto variantu Nejvyšší správní soud neoznačil za nejvhodnější z důvodu její rozpornosti s ideou subsidiarity soudněsprávního přezkumu činnosti veřejné správy (viz odst. [26] rozsudku č. j. 6 Afs 87/2016-42). Před uplynutím lhůty k podání řádného daňového přiznání měl žalobce mimoto možnost podat řádné, popř. opravné daňové přiznání na částku, která podle něj odpovídala správné (nižší) výši daně z nabytí nemovitých věcí (resp. záloze na tuto daň) a tím též vyvolat zahájení postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly a následné vydání rozhodnutí, proti němuž by se mohl bránit odvoláním a posléze případně žalobou podle § 65 s. ř. s.
23. Všemi výše uvedenými cestami žalobce mohl zpochybňovat právní názor žalovaného ohledně osvobození dle § 7 zákonného opatření a domoci se jeho přezkumu odvolacím orgánem a případně také soudem. Žalobce namísto toho podal podnět k nařízení přezkoumání platebního výměru ze dne 10. 4. 2017 podle § 121 a násl. daňového řádu, což jistě bylo možné, nicméně proti sdělení Odvolacího finančního ředitelství o tom, že nebyly shledány podmínky pro zahájení přezkumného řízení, se nemohl bránit žalobou ve správním soudnictví (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2018, č. j. 8 Afs 98/2018-52).
24. Konečně až poté, co žalobce zjistil, že Odvolací finanční ředitelství neshledalo důvod pro zahájení přezkumného řízení, podal dne 5. 1. 2018 dodatečné daňové přiznání, v němž v souladu s § 141 odst. 2 daňového řádu tvrdil, že poslední známá daň je vyšší než by měla být, a to o 17 404 Kč, a tedy požadoval snížení daně z nabytí nemovitých věcí a zálohy na tuto daň na částku 149 505 Kč. Tento postup zdánlivě byl v souladu se shora uvedeným návodem, nelze však opomíjet, že žalobce v návaznosti na doporučení, jež se mu dostalo ze strany zaměstnankyně žalovaného o dva dny dříve, požadoval snížení poslední známé daně z důvodu, že daň z nabytí nemovitých věcí byla platebním výměrem ze dne 10. 4. 2017 vyměřena ze základu daně včetně DPH, ačkoliv DPH do základu nemělo být započítáno. Přestože žalobce (v rozporu s § 141 odst. 5 daňového řádu) ve svém dodatečném daňovém přiznání neuvedl konkrétní důvod, pro který toto přiznání podal, je důvod ze správního spisu zřejmý (viz úřední záznam ze dne 3. 1. 2018, žalobcův e-mail ze dne 4. 1. 2018 a jím předložené faktury) a plyne také z toho, že žalobce požadoval snížení daňové povinnosti nikoli o částku odpovídající osvobození dle § 7 zákonného opatření, nýbrž o částku odpovídající dani z nabytí nemovitých věcí vyměřené ze zaplaceného DPH (tj. 4 % z 435 082,82 Kč, zaokrouhloeno na celé koruny nahoru).
25. Doměřovací řízení se v návaznosti na podané dodatečné daňové přiznání týkalo pouze otázky snížení základu daně z nabytí nemovitých věcí o DPH. Žalovaný napadeným rozhodnutím doměřil v souladu s žalobcovým dodatečným daňovým přiznáním daň z nabytí nemovitých věcí tak, že poslední známou daň snížil o požadovaných 17 404 Kč, které odpovídaly dani vypočtené z částky DPH, která původně byla zahrnuta do základu daně.

26. Lze tedy shrnout, že ačkoliv žalobce prakticky od počátku vyměřovacího řízení nesouhlasil s jemu známým právním názorem žalovaného ohledně § 7 zákonného opatření, nevyužil žádnou z dostupných možností, jak se domoci přezkumu tohoto právního názoru ze strany odvolacího orgánu a následně ze strany soudu. Namísto toho žalobce požádal o snížení základu daně z nabytí nemovitých věcí o částku odpovídající DPH a v reakci na vydání tomu zcela vyhovujícím rozhodnutí se nyní domáhá soudního přezkumu otázky, která nebyla těžištěm doměřovacího, nýbrž vyměřovacího řízení.
27. V situaci, kdy žalobce nenapadá dodatečný platební výměr, jímž by bylo v návaznosti na daňovou kontrolu nebo postup k odstranění pochybností opětovně komplexně řešeno stanovení daně z nabytí nemovitých věcí, ale kdy napadá rozhodnutí, jímž bylo řešeno pouze snížení základu daně z nabytí nemovitých věcí o částku odpovídající zaplacené DPH, musí žaloba respektovat tento specifický, úzce stanovený předmět doměřovacího řízení. V žalobě tak lze uplatňovat pouze žalobní body odpovídající rozhodovacím důvodům napadeného rozhodnutí (eventuálně lze brojit proti procesním pochybením, jichž se žalovaný dopustil v doměřovacím řízení). Žalobce by tedy mohl s ohledem na zaměření doměřovacího řízení zpochybňovat především výpočet částky, o kterou byl snížen základ daně a v návaznosti na to výsledná daň z nabytí nemovitých věcí či její záloha. Nemůže se však úspěšně dovolávat soudního přezkumu otázek, které v doměřovacím řízení nebyly řešeny a pro které doměřovací řízení nebylo zahájeno, a uplatňovat žalobní bod, který svým obsahem fakticky směřuje proti původnímu platebnímu výměru ze dne 10. 4. 2017, jenž však žalobou napaden nebyl.
28. Pokud žalobce namítá, že žalovaný nesprávně vyložil § 7 zákonného opatření, uplatňuje žalobní bod, který se zcela míjí s předmětem doměřovacího řízení a rozhodovacími důvody žalovaného (byť ty nebyly a nemusely být v napadeném rozhodnutí v souladu s § 147 daňového řádu uvedeny), a proto není namístě, aby se soud důvodností takového žalobního bodu věcně zabýval. I kdyby totiž byla žalobní argumentace správná, nemohla by zpochybnit závěr žalovaného, podle něhož měl být základ daně z nabytí nemovitých věcí snížen o částku odpovídající DPH zaplacené z kupní ceny. Protože skutečné důvody napadeného rozhodnutí zůstaly žalobou nedotčeny, nemůže být žalobce se svou žalobou úspěšný.
29. K názoru, že je třeba v souzené věci brát v potaz specifický předmět doměřovacího řízení, dospěl soud i při vědomí toho, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu tvoří vyměřovací a doměřovací řízení jakožto dvě části téhož nalézacího řízení jeden celek, jehož cílem je správné stanovení daně, a že se naopak nejedná o dvě samostatná řízení s rozdílným předmětem (viz opakovaně zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 27/2017-45 a č. j. 3 Afs 12/2017-51). Nejvyšší správní soud citovaný názor vyslovil, když posuzoval podmínky pro vznik nároku na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu v situaci, kdy správce daně v doměřovacím řízení komplexně posuzoval otázku stanovení daně. Za daných okolností nepochybně platilo, že doměřovací a vyměřovací řízení byla vzájemně provázána a jejich předmět byl shodný. V nyní souzené věci je však řešena právně i skutkově odlišná otázka, při jejímž posouzení je namístě brát v potaz, z jakého konkrétního důvodu bylo doměřovací řízení zahájeno a vedeno. Také Nejvyšší správní soud ostatně v rozsudcích č. j. 6 Afs 87/2016-42 a č. j. 7 Afs 241/2015-38 předpokládal, že důvody pro podání dodatečného daňového přiznání mají korespondovat s těmi důvody, kterými se daňový subjekt posléze bude snažit zpochybnit závěry vyměřovacího řízení.
30. Mohly-li by být v řízení o žalobě proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému dle § 144 odst. 1 části věty před středníkem daňového řádu posuzovány jakékoli žalobní body, tedy i ty, které se bezprostředně netýkají problematiky řešené v doměřovacím řízení, neodpovídalo by to principu subsidiarity soudního přezkumu a dvojinstančnosti daňového řízení.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

31. Protože soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, rozhodl o zamítnutí žaloby (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
32. O náhradě nákladů řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Úspěšný žalovaný požadoval, aby mu byla přiznána náhrada nákladů řízení ve výši 300 Kč podle vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 254/2015 Sb., o stanovení výše paušální náhrady pro účely rozhodování o náhradě nákladů řízení v případech podle § 151 odst. 3 občanského soudního řádu a podle § 89a exekučního řádu. K tomu soud uvádí, že správní soudy ustáleně státu náhradu nákladů řízení vůči neúspěšnému žalobci nepřiznávají s odůvodněním, že povinnost správního orgánu hájit jím vydané rozhodnutí před soudem představuje samozřejmou součást povinností plynoucích z běžné správní agendy, k níž je správní orgán personálně i finančně ze státního rozpočtu vybavován (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2019, č. j. 6 As 65/2019-35). V této věci soud neshledal, že by žalovanému vznikly nějaké náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 28. dubna 2020

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu