



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobce: Tělovýchovná jednota Sokol Doubí o.s.**, se sídlem Mařanova 811, Liberec 25 - Vesec, zast. JUDr. Petrem Balcarem, advokátem se sídlem Revoluční 15, Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 7. 10. 2011, č. j. 8413/11-1200-505700, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 15. 8. 2012, č. j. 59 Af 60/2011 - 95,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Včas podanou kasační stížností napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) shora uvedený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 7. 10. 2011, č. j. 8413/11-1200-505700. Finanční ředitelství uvedeným rozhodnutím zamítlo odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci (dále jen „finanční úřad“) ze dne 26. 4. 2011, č. j. 170285/11/192913507596, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007, jímž byla stěžovateli doměřena daň ve výši 4 424 640 Kč a sděleno daňové penále ve výši 884 928 Kč.

Důvodem k doměření daně byla skutečnost, že stěžovatel uzavřel se Statutárním městem Liberec směnnou smlouvu týkající se nemovitostí. Dle finančního úřadu Statutární město Liberec na základě smlouvy obdrželo od stěžovatele pozemek v hodnotě 732 290 Kč a stěžovatel obdržel nemovitosti v hodnotě 19 167 890 Kč. Směnná smlouva byla podepsána dne 30. 11. 2006 a právní účinky vkladu nastaly ke dni 15. 1. 2007. Finanční úřad zhodnotil, že uvedená transakce spadala pod předmět daně z příjmů právnických osob, přičemž stěžovatel měl účtovat částku 19 167 890 Kč jako výnos a částku 732 290 Kč jako náklad. O rozdíl těchto částek, tj. o 18 435 600 Kč, pak stěžovatel neoprávněně snížil základ daně.

Krajský soud v odůvodnění uvedl, že dle § 38 odst. 8 vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění do 31. 12. 2008, se při převodu vlastnictví k nemovitostem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, nabytá nemovitost zaúčtuje dnem doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu. Krajský soud poznamenal, že vyhláška č. 504/2002 Sb. v daném ohledu kopíruje princip uvedený v § 133 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), dle něhož převádí-li se nemovitá věc na základě smlouvy, nabývá se vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí podle zvláštních předpisů. Je to právě § 133 odst. 2 občanského zákoníku, který určuje okamžik nabytí vlastnického práva u nemovitostí evidovaných v katastru nemovitostí ke dni vkladu do katastru nemovitostí, nikoli ke dni podpisu smlouvy. Vlastnictví k nemovitostem nabyl stěžovatel dne 15. 1. 2007 ke dni vkladu do katastru nemovitostí, příjmu v důsledku směny nemovitostí tak stěžovatel dosáhl v roce 2007. Třiletá prekluzivní lhůta k doměření daně tak počala běžet ode dne 31. 12. 2007 a její běh by skončil dne 31. 12. 2010. Dne 29. 9. 2010 však byla zahájena daňová kontrola, která běh prekluzivní lhůty přerušila a způsobila počátek běhu lhůty nové, která by skončila dne 31. 12. 2013. Daň však byla do tohoto dne pravomocně doměřena. K prekluzi práva doměřit daň tak nedošlo.

Na základě rozboru směnné smlouvy dospěl krajský soud k závěru, že vůlí smluvních stran bylo směniti ve smlouvě uvedené nemovitosti s různou hodnotou bez finančního vyrovnání. Ani obsah smlouvy ani jiné důkazní prostředky přitom nespovídaly pro závěr, že by úmyslem stran bylo něco jiného než směna pozemků, nešlo tedy ani o darování.

Ačkoli zpráva o daňové kontrole dle krajského soudu neobsahovala vyčerpávající rozbor všech relevantních zákonných ustanovení, finanční ředitelství se s finančním úřadem ztotožnilo, když uvedlo, že stěžovateli vznikl majetkový prospěch, který bylo třeba zahrnout do základu daně z příjmů dle § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“), s tím, že o nabytém majetku bylo třeba účtovat v jeho pořizovací ceně. Krajský soud nepovažoval rozhodnutí finančního ředitelství, které společně s rozhodnutím finančního úřadu tvoří jeden celek, za nepřezkoumatelné, neboť je z nich patrné, proč byla částka 18 435 600 Kč zahrnuta do základu daně dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Finanční ředitelství ke vznesené odvolací námitce poukázalo na slovní vyjádření důvodu doměření daně. Z rozhodnutí finančních orgánů tak bylo v dané věci patrné, z jakých důkazů tyto orgány vycházely a jak dospěly k závěru o zdanitelném příjmu stěžovatele. Rozhodnutí finančního ředitelství tak nebylo dle krajského soudu nepřezkoumatelné.

Krajský soud dále uvedl, že finanční orgány postupovaly v souladu se zákonem, jelikož dle § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů se příjmem ve smyslu § 3 odst. 1 tohoto zákona rozumí i nepeněžní příjem dosažený směnou, dle § 3 odst. 3 zmíněného zákona se takový nepeněžní příjem oceňuje podle zvláštního zákona. Také § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů stanoví, že za příjmy se považuje i nepeněžní plnění oceněné podle zvláštního předpisu, pokud není stanoveno jinak, s tím, že příjmy získané směnou se posuzují pro účely zákona o daních z příjmů obdobně jako příjmy získané prodejem. Nepeněžní příjem získaný směnou je třeba považovat za ostatní příjem dle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. V daném případě se navíc nejednalo o příjem osvobozený od daně na základě § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Z těchto důvodů krajský soud žalobu zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

Proti označenému rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, kterou následně doplnil o důvody, pro které považoval napadený rozsudek za nezákonný. Stěžovatel namítl, že v dané věci nešlo o běžnou soukromoprávní transakci. Vzhledem k veřejně prospěšnému

pokračování

charakteru jeho činnosti a okolnostem, za jakých ke spornému právnímu úkonu došlo, se krajským soudem aprobovaná interpretace příslušných právních předpisů jeví být přepjatým formalismem.

Dle stěžovatele se krajský soud dostatečně nezabýval otázkou, zda skutečnou vůlí smluvních stran nebylo např. darování či jiná forma poskytnutí příspěvku na stěžovatelovu činnost, jak by naznačoval i výrazný nepoměr mezi hodnotami směňovaných nemovitostí (cena nabývaných nemovitostí 26krát větší než cena poskytnutých pozemků). Finanční ředitelství se nezabývalo skutečným smyslem posuzované transakce, ačkoli v mnoha jiných případech správce daně odmítá věc posoudit jen na základě textu v předložených dokumentech a pátrá po skutečném smyslu transakce. Stěžovatel namítl, že jeho úmyslem bylo přijmout městem poskytnuté nemovitosti jako bezúplatnou podporu svojí veřejně prospěšné činnosti.

Další kasační námitka směřovala do nedostatečného posouzení věci ze strany krajského soudu a finančního ředitelství, jelikož z jejich strany nebylo vůbec odůvodněno, z jakých zákonných důvodů byla na právní vztah založený směnnou smlouvou aplikována právě daň z příjmů, a nikoliv např. daň darovací. Nebylo odůvodněno, ani na základě jakých důvodů byla daň určena ve výši, v jaké byla určena. Finanční úřad kromě nijak neodůvodněného odkazu na § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů založil své úvahy jen na podzákoných předpisech (vyhlášce č. 500/2002 Sb.) a Českých účetních standardech. Finanční ředitelství dále ve svém rozhodnutí nezhodnotilo odvolací námitku, že finanční úřad se vůbec nezabýval otázkou určení hodnoty nemovitostí, které byly předmětem směnné smlouvy. Dle názoru stěžovatele mělo být rozhodnutí finančního ředitelství krajským soudem zrušeno jako nepřezkoumatelné.

O nízké kvalitě odůvodnění zprávy o daňové kontrole svědčilo dle stěžovatele i to, že jako důvod rozhodnutí byly uvedeny předpisy, které se týkají pouze podnikatelské sféry. Finanční ředitelství se tuto chybu snažilo odstranit postupem pro opravu zřejmých nesprávností. Podle stěžovatele však nejde o zřejmou chybu v psaní či počítání, ale o zásadní součást rozhodnutí, kterým je odkaz na právní předpis, podle kterého bylo rozhodnuto.

Stěžovatel namítl rovněž nesprávné vypořádání žalobní námítky daňové prekluze. Dle stěžovatele nelze nalézt přímý zákonný důvod pro to, aby rozhodným dnem pro určení běhu prekluzivní lhůty byl zápis do katastru nemovitostí, neboť i krajský soud své odůvodnění založil na podzákoných právních předpisech týkajících se účtování o nemovitostech. Odůvodnění krajského soudu tak nemůže obstát a stěžovatel má za to, že v dané věci měl být aplikován výklad pro daňový subjekt příznivější. Tímto výkladem je odvíjení běhu prekluzivní lhůty ode dne uzavření směnné smlouvy, tj. ode dne 30. 11. 2006.

Stěžovatel navrhl kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

Nejvyšší správní soud neobdržel vyjádření ke kasační stížnosti.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb.,

soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných kasačních důvodů, zároveň zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná.

Na úvod Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke dni 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Dle § 19 odst. 1 tohoto zákona byla zrušena finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. To se dotklo též finančního ředitelství, které vydalo rozhodnutí, jež bylo v nynější věci předmětem přezkumu před krajským soudem. Postavení žalovaného v řízení o kasační stížnosti, které do 31. 12. 2012 svědčilo zrušenému finančnímu ředitelství, přešlo na nově zřízené Odvolací finanční ředitelství (srov. § 69 s. ř. s.). Dle § 7 písm. a) zákona o Finanční správě České republiky je to totiž Odvolací finanční ředitelství, které od 1. 1. 2013 vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou nesprávného posouzení plnění poskytnutých na základě směnné smlouvy v nynější věci a jeho daňových dopadů. Stěžovatel v daném ohledu argumentoval pro závěr, že úmyslem stran bylo poskytnout stěžovateli bezúplatnou podporu jeho činnosti, respektive poskytnout mu dar. S touto argumentací se zdejší soud neztotožnil, naopak souhlasí s krajským soudem, že ze samotné směnné smlouvy vyplývá vůle smluvních stran, kterou bylo směřit nemovitosti ve smlouvě určené. Z čl. IV. směnné smlouvy jednoznačně vyplynulo, že ke směně smluvní strany přistoupily bez ohledu na rozdílné hodnoty směňovaných pozemků (pozemky obdržené stěžovatelem v hodnotě 19 167 890 Kč a pozemky obdržené Statutárním městem Libercem v hodnotě 732 290 Kč), aniž by bylo provedeno finanční či jiné dorovnání.

Stěžovatel sice namítal, že jeho úmyslem bylo na základě směnné smlouvy přijmout bezúplatně městem poskytnuté pozemky jako podporu svojí veřejně prospěšné činnosti, o čemž má svědčit výrazný nepoměr mezi hodnotami směňovaných pozemků, tomu ovšem neodpovídají okolnosti případu. Samotná směnná smlouva nevzbuzuje pochybnosti o vůli smluvních stran poskytnout si vzájemně předmětné pozemky, nedá se tedy hovořit o bezúplatnosti, když stěžovatel za nemovitosti obdržené od Statutárního města Liberce městu postoupil svůj pozemek. Pouze poukazem na rozdílnou výši hodnot směňovaných nemovitostí nelze doložit, že šlo o bezúplatné poskytnutí pozemků (darování). Aby šlo o bezúplatnost, nesměl by stěžovatel za obdržené pozemky získat žádnou protihodnotu. Nejenže směnná smlouva nevzbuzuje nejmenší pochybnosti o vůli stran provést směnu pozemků v nestejně hodnotě, ale ve správním spise je založeno i vyjádření samotného stěžovatele ze dne 21. 12. 2010, ze kterého je patrné, jaká byla motivace smluvních stran k uzavření takové směnné smlouvy. Stěžovatel v tomto vyjádření uvedl: „*V roce 2004 byla naše TJ vyzvána statutárním městem Liberec SML – náměstkem primátora Ing. Veselkou – k postoupení našich pozemků a sportovního areálu ve Sportovní ulici v Liberci ve prospěch SML z důvodu výstavby průmyslové zóny. V té době se jednalo o výstavbu marketu Makro, pro SML velmi strategického partnera v uvedené průmyslové zóně. Na oplátku byla ze strany SML naší TJ nabídnuta výstavba nového sportovního areálu v katastru Liberec-Vesec na základě směnné smlouvy. Tato smlouva přesně definovala směňované pozemky a nemovitosti a zároveň definovala, že žádná strana nebude nárokovat žádné finanční a jiné dorovnání...*“ Lze poznamenat, že i finanční úřad výslovně poukazyval na tuto okolnost, která jasně vyvrací pozdější stěžovatelovo tvrzení, že smluvní strany smlouvou zamýšlely poskytnout stěžovateli bezúplatnou podporu pro jeho činnost.

Na základě uvedených skutečností nemůže Nejvyšší správní soud souhlasit se stěžovatelovou argumentací, že šlo o poskytnutí bezúplatné podpory jeho činnosti či o darování. Krajský soud se přitom s touto námitkou řádně vypořádal, když provedl rozbor směnné smlouvy

pokračování

a odkázal na to, že ani správní spis nenasvědčuje tomu, že úmyslem stran bylo něco jiného než směna pozemků s rozdílnou hodnotou. I finanční orgány stěžovateli objasnily svůj náhled na věc, přičemž finanční úřad výslovně poukázal na výše citované vyjádření pojednávající o důvodech, které vedly smluvní strany k uzavření směnné smlouvy, a finanční ředitelství provedlo na straně 4 svého rozhodnutí rozbor toho, že nešlo o darování, ale směnu. Závěr krajského soudu i finančních orgánů byl podložen dostatečně zjištěnými okolnostmi případu, nelze jej proto ani v nejmenším považovat za přepjatý formalismus, jak namítl stěžovatel. Z výše uvedeného je patrné, že jak krajský soud, tak i finanční orgány se dostatečně zabývaly skutečným obsahem právního úkonu, shromážděný spisový materiál dostatečně podepřel jejich závěry, námitce o nedostatečném zkoumání povahy předmětné transakce tak nebylo možno přisvědčit.

Ze zhodnocení finančních orgánů i krajského soudu, že se v daném případě nejednalo o bezúplatné nabytí majetku, bylo zřejmé, proč nebyla na daný případ aplikována darovací daň, jejímž předmětem je právě bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem (srov. § 6 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů).

Důvodná není ani námitka, že nebylo patrné, na základě jaké právní normy byla daň doměřena a jakými úvahami se při tom správce daně řídil. Finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole poukázal na § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dané ustanovení přitom definuje základ daně, a to jako „rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.“ Ze zprávy o daňové kontrole je patrné, že příjem představovaly stěžovatelem získané pozemky (finanční vyjádření tohoto příjmu dle finančního úřadu představovala částka 19 167 890 Kč, k tomu též viz dále) a náklad stěžovatelem postoupený pozemek (finančně vyjádřen částkou 732 290 Kč). Finanční úřad pak stěžovateli jednoznačně sdělil, že rozdíl mezi uvedeným příjmem a nákladem činil částku 18 435 600 Kč, o kterou stěžovatel neoprávněně snížil základ daně, a tím vykázal daňovou povinnost o 4 424 640 Kč nižší, jak je přehledně patrné z přílohy k daňové kontrole. V úvodu zprávy o daňové kontrole finanční úřad odkázal na § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů a v návaznosti na něj upravil výsledek hospodaření stěžovatele o částky neoprávněně zkracující příjmy [dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 1. zákona o daních z příjmů totiž platí, že *výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se zvyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy*]. Z tohoto hodnocení, které je ze zprávy o daňové kontrole jednoznačně patrné, je v dostatečné míře patrné, na základě jakého předpisu, proč a jakým způsobem byla stěžovateli daň doměřena. Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil s krajským soudem, který aproboval hodnocení finančního ředitelství, že již finanční úřad stěžovateli dostatečným způsobem ozřejmil, na základě jakých skutečností a proč došlo k doměření daně.

Krajský soud v dané souvislosti zcela adekvátně poukázal na § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, dle něhož se za příjmy považuje jak peněžní plnění, tak i nepeněžní plnění, oceněné podle zvláštního předpisu, pokud zákon o daních z příjmů nestanoví jinak. Dle tohoto ustanovení systematicky zařazeného do společných ustanovení týkajících se daně z příjmů fyzických i právnických osob se příjmy získané směnou posuzují pro účely zákona obdobně jako příjmy získané prodejem. Směnou tak lze nabýt i nepeněžní příjem, který spadá do předmětu daně z příjmů. Pakliže se krajský soud na rozdíl od finančních orgánů zmínil i o ust. § 3 odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů a dále o § 10 odst. 1 písm. b) a § 4 odst. 1 písm. b) tohoto zákona, je nutno konstatovat, že uvedená zákonná ustanovení se týkají daně z příjmů fyzických osob, v nynějším případě však byla řešena daň z příjmů právnických osob. Tato okolnost však nic nemění na tom, že ze strany finančního úřadu bylo stěžovateli řádně sděleno, z jakého důvodu byla daň

doměřena, k čemuž se vztahovala námitka před krajským soudem, jejíž vypořádání přezkoumával zdejší soud.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil i s hodnocením krajského soudu ohledně jeho hodnocení námitky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí finančního ředitelství, které se dle názoru stěžovatele nevypořádalo s námitkou, že se finanční úřad vůbec nezabýval otázkou určení hodnoty nemovitostí, které byly předmětem směny.

Zdejší soud konstatuje, že finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole pojednal o tom, že znalecký posudek, který se týkal pozemků v původním vlastnictví Statutárního města Liberec, které byly převedeny na stěžovatele, uváděl cenu 25 357 620 Kč. Ve směnné smlouvě se však smluvní strany rozhodly uvést hodnotu 19 167 890 Kč. Finanční úřad při určení příjmu stěžovatele vycházel právě z částky 19 167 890 Kč, což také odůvodnil. Svě úvahy odvíjel od způsobu, jakým měl stěžovatel dle finančního úřadu o účetním případě účtovat. Zde finanční úřad poukázal na Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 409, z něhož s poukazem na bod 5.12 citoval: „*Při pořízení dlouhodobého majetku směnnou smlouvou se stává nákladem každé strany zůstatková cena majetku ke směně předaného a výnosem cena majetku směnou pořízeného, tj. buď pořizovací cena, jsou-li ceny ve smlouvě uvedeny, anebo reprodukční pořizovací cena, nejsou-li ceny ve smlouvě uvedeny.*“ V návaznosti na to konstatoval, že cena byla ve smlouvě určena, proto vyšel z tohoto určení ve smlouvě, a uvedl, že cena určená posudkem neměla vliv. Ve vztahu k pozemku, který od stěžovatele obdrželo Statutární město Liberec, finanční úřad uvedl, že hodnota pozemku uvedená ve směnné smlouvě se shodovala se znaleckým posudkem. Finanční ředitelství pak při svém hodnocení, zda bylo zdůvodnění finančního úřadu dostatečné (strana 2 a 3 jeho rozhodnutí), poukázalo právě na zde rekapitulovanou část zprávy o daňové kontrole. Finanční ředitelství totiž zmiňovalo, že finanční úřad vyšel ze směnné smlouvy, popisoval způsob zahrnutí majetku do účetnictví, citoval postup účtování o nemovitostech, propojil účetní předpisy s daňovými, přičemž se vypořádal se znaleckými posudky a uvedl jejich hodnocení v kontextu účetních předpisů. Finanční ředitelství pak dospělo k závěru, že odůvodnění je dostatečné.

Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že finanční ředitelství shrnulo relevantní část zprávy o daňové kontrole, která jednoznačně vyvracela námitku, že finanční úřad neobjasnil, jak dospěl ke stanovení výše příjmu a nákladu stěžovatele. Vzhledem k tomu, že stěžovatel v odvolání namítal, že se finanční úřad danou otázkou vůbec nezabýval, mohlo finanční ředitelství v rámci vypořádání takové námitky odkázat na příslušné části zprávy o daňové kontrole. Finanční ředitelství sice výslovně neuvedlo závěr, k němuž finanční úřad došel (tj. že příjem stěžovatele byl určen finančním úřadem dle částky ve směnné smlouvě, a to s ohledem na způsob, jak mělo být o případu účtováno dle Českého účetního standardu; náklad byl určen s ohledem na shodnou částku ve smlouvě a posudku), to však nic nemění na tom, že poukázalo na ty části zprávy o daňové kontrole, v nichž se daná otázka řešila a z nichž mohl stěžovatel hodnocení finančního úřadu jednoznačně vyčíst. Finanční ředitelství pak uvedlo svůj jednoznačný závěr, že odůvodnění finančního úřadu považovalo za dostatečné. Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil s krajským soudem, že finanční ředitelství se zabývalo i námitkou, zda finanční úřad objasnil, jak dospěl k hodnotám příjmu a nákladu a jakými úvahami se přitom řídil.

Zdejší soud zde poznamenává, že kasační námitka směřovala jen k hodnocení, zda krajský soud správně posoudil, jestli se finanční ředitelství zabývalo námitkou dostatečnosti odůvodnění ze strany finančního úřadu. V rámci takové námitky tak nebyla a ani nemohla být ze strany Nejvyššího správního soudu posuzována věcná správnost hodnocení úvah finančního úřadu ve vztahu k určení výše příjmu a nákladu stěžovatele. Hodnocení zdejšího soudu se vztahovalo jen k přezkumu závěru, že finanční úřad své úvahy v tomto směru skutečně uvedl.

pokračování

Nejvyšší správní soud dále posoudil stěžovatelovy výhrady ke kvalitě zprávy o daňové kontrole, v níž byl uveden nesprávný odkaz na Český účetní standard (místo bodu 5.12 standardu č. 409 byl nesprávně uveden bod č. 5.1.4. standardu č. 013) a nesprávný odkaz na ustanovení a číslo vyhlášky (původní odkaz na § 56 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. označil finanční úřad za chybný a uvedl, že správně mělo jít o § 37 odst. 7 vyhlášky č. 504/2002 Sb., jakkoli zdejší soud dodává, že v opravené zprávě citovaný text právního předpisu neodpovídá § 37 odst. 7 vyhlášky č. 504/2002 Sb., ale § 38 odst. 8 dané vyhlášky). Za podstatné vzal Nejvyšší správní soud to, že opravu provedl sám finanční úřad v protokolu ze dne 13. 4. 2011, který byl se stěžovatelem projednán, a stěžovateli byla dána možnost se ke všem skutečnostem vyjádřit. Oprava zprávy o daňové kontrole byla učiněna krátce po projednání této zprávy (zpráva byla projednána 21. 3. 2011), oprava se přitom ani v nejmenším nedotýkala závěrů hodnocení ani výše doměřené daně a byla stěžovateli sdělena ještě před vydáním dodatečného platebního výměru, k čemuž došlo dne 26. 4. 2011. Nejvyšší správní soud proto v daném ohledu neshledal žádné relevantní porušení stěžovatelových práv.

V rámci poslední kasační námitky stěžovatel namítl nesprávné posouzení prekluze práva doměřit daň ze strany krajského soudu. Stěžovatel argumentoval, že skutečností rozhodnou pro určení počátku běhu prekluzivní lhůty byl okamžik uzavření směnné smlouvy (k čemuž došlo dne 30. 11. 2006), nikoli právní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí (k čemuž došlo dne 15. 1. 2007), jak zhodnotil krajský soud.

Nejvyšší správní soud stěžovatelově argumentaci nepřisvědčil. Krajský soud zcela správně zhodnotil, že příjmu, který byl předmětem daně, stěžovatel dosáhl v okamžiku nabytí vlastnického práva ke směřovaným pozemkům. Samotným uzavřením směnné smlouvy, která se týkala nemovitostí evidovaných v katastru nemovitostí, totiž ke změně vlastnického práva nedochází. Stejně, jak učinil krajský soud, lze v daném ohledu poukázat na § 133 odst. 2 občanského zákoníku, dle něhož se při smluvním převodu vlastnického práva k nemovitosti evidované v katastru nemovitostí vlastnictví nabývá vkladem do katastru nemovitostí. I § 2 odst. 2 a 3 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve znění pozdějších předpisů, pojednávají o tom, že vlastnické právo k nemovitostem evidovaným v katastru vzniká, mění se nebo zaniká dnem vkladu do katastru, pokud občanský zákoník nebo jiný zákon nestanoví jinak, právní účinky vkladu přitom vznikají na základě pravomocného rozhodnutí o jeho povolení ke dni, kdy návrh na vklad byl doručen katastrálnímu úřadu. Vlastnické právo ke směřovaným pozemkům stěžovatel nabyl dne 15. 1. 2007, tj. ke dni podání návrhu na vklad, zdanitelný příjem tak realizoval ve zdaňovacím období roku 2007. Dle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době, tak jak byl vyložen v nálezů Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (dostupném z <http://nalus.usoud.cz>), bylo možno daň doměřit nejpozději 31. 12. 2010. Dne 29. 9. 2010 však byla zahájena u stěžovatele daňová kontrola k dani z příjmů právnických osob za rok 2007, která dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušila běh původní prekluzivní lhůty a způsobila započítání běhu nové lhůty. Okamžik počátku běhu této lhůty určený podle § 47 odst. 2 zákona o daních z příjmů (lhůta dle něj běží od konce roku, v němž byla daňová kontrola zahájena, zde jde o rok 2010) zůstává dle § 264 odst. 4 daňového řádu zachován i po účinnosti daňového řádu, tj. i po 1. 1. 2011. Běh a délka této lhůty se od účinnosti daňového řádu řídí daňovým řádem (jeho § 148), který určuje tříletou lhůtu. Daň byla pravomocně vyměřena dne 10. 10. 2011 a je zřejmé, že tříletá prekluzivní lhůta tehdy ještě neuplynula.

V. Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl

bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterých nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady, které by překračovaly jeho běžnou úřední činnost.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. října 2013

JUDr. Radan Malík
předseda senátu