



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **Na Záhonech, a. s.**, se sídlem Praha 4, Na Zámecké 1518/9, zastoupené JUDr. Vladimírem Ambruzem, advokátem se sídlem Praha 8, Karolinská 654/2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2017, č. j. 31 Af 61/2015-49,

takto:

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2017, č. j. 31 Af 61/2015-49, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 8. 2015, č. j. 27684/15/5100-31461-700796, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na nákladech soudního řízení částku 28.570 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Vladimíra Ambruze.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Trutnově (dále jen „správce daně“) vyměřil platebním výměrem ze dne 29. 1. 2015, č. j. 93740/15/2714-70462-605154, žalobkyni podle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření Senátu“), ve znění účinném do 31. 10. 2016, daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 131 376 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 25. 8. 2015, č. j. 27684/15/5100-31461-700796.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové; ten ji rozsudkem ze dne 28. 2. 2017, č. j. 31 Af 61/2015-49, zamítl. Jádrem sporu mezi žalobkyní a žalovaným bylo, zda základ daně z nabytí nemovitých věcí zahrnuje rovněž odpovídající částku daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“). Krajský soud konstatoval, že zákonné opatření Senátu

definuje přesný způsob určování základu daně v § 10 tak, že základem daně z nabytí nemovitých věcí je nabývací hodnota. Ustanovení § 11 pak vymezuje čtyři způsoby určení nabývací hodnoty, která představuje základ daně. V posuzovaném případě nebylo mezi stranami sporu o tom, že nabývací hodnotou byla sjednaná cena, která byla vymezena v kupní smlouvě. Úplatou je přitom podle § 4 zákonného opatření Senátu třeba rozumět částku v peněžních prostředcích nebo hodnotu nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění. Pokud by zákonodárce měl úmysl nezahrnout do základu daně částku odpovídající DPH, pak by to v zákoně zakotvil. To však neučinil.

[3] Krajský soud se řídil právním názorem, který v obdobném právním sporu vyslovil Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 26. 10. 2016, č. j. 10 Af 18/2016-50. Dodal, že skutečnost, že základem daně z nabytí nemovitých věcí ve smyslu § 10 zákonného opatření Senátu je sjednaná cena včetně DPH, lze dovodit i z důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí (sněmovní tisk č. 1003, rok 2013). Na danou věc přitom nebylo možno použít dosavadní judikaturu vztahující se k dani z převodu nemovitostí podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“), neboť právní úprava obsažená v zákonném opatření Senátu představuje zcela novou koncepci, a to nově stanovený institut základu daně. Krajský soud konečně neshledal důvod uplatnit zásadu *in dubio mitius*, protože v posuzované věci nenastala taková právní situace, kdy by po vyčerpání všech výkladových metod zůstal výklad sporného pojmu nebo ustanovení nejasný.

[4] Proti tomuto rozsudku podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opírá o důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatelka předně považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Krajský soud se k její žalobní argumentaci vyjádřil pouze povrchně a v klíčových pasážích odkázal toliko na judikaturu správních soudů, kterou představoval jediný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích. Krajský soud se nevyjádřil k četným námitkám stěžovatelky, například k rozporu ve výkladu žalovaného ohledně podobnosti koncepce ceny zjištěné a ceny sjednané, respektive principu určení základu daně. Blíže také neodůvodnil svůj názor, že důvodová zpráva ke sněmovnímu tisku č. 1003 je použitelná i k současné právní úpravě. Stěžovatelka se závěry krajského soudu nesouhlasí, v důsledku nedostatečného odůvodnění jí však byla odebrána možnost se proti těmto závěrům účinně bránit.

[6] Dále stěžovatelka rekapituluje historické souvislosti přijetí zákonného opatření Senátu a zastává názor, že důvodovou zprávu k původnímu vládnímu návrhu zákona (sněmovní tisk č. 1003) nelze použít, neboť byla k zákonnému opatření Senátu pouze zkopírována z původního vládního návrhu, a nereflektuje tedy změny, ke kterým došlo v průběhu legislativního procesu. Setrvává na názoru, že zákonné opatření výslovně nestanoví, že cenou sjednanou je třeba rozumět částku včetně DPH. Důvodová zpráva přitom není jediným interpretačním vodítkem; v této souvislosti stěžovatelka odkazuje na judikaturu Nejvyššího soudu a také Nejvyššího správního soudu, týkající se zákona o trojdani, která dovodila, že do základu daně z převodu nemovitostí se DPH nezahrnuje. Ta je na projednávané věc i nadále použitelná. Stěžovatelka poukazuje na paradoxní situaci, kdy převodce bude zdaňovat nejen svůj příjem z převodu, ale i částku, kterou odvedl státu a která se nikdy nestala součástí jeho majetku. Argumentuje též nedůvodnými rozdíly mezi režimem přenesení daňové povinnosti dle § 92a a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), kdy je daň odváděna nabyvatelem nemovitosti, a běžným režimem, kdy daň odvádí převodce. Stěžovatelka tak trvá na názoru, že předmětem daně z nabytí nemovitých věcí má být toliko majetková hodnota,

pokračování

o kterou se v souvislosti s převodem vlastnictví k nemovité věci zvýšila aktiva poplatníka této daně.

[7] Závěr stěžovatelky má podporovat také správní praxe při aplikaci zákona o trojdani, podle níž u ceny smluvní není DPH součástí základu daně z převodu nemovitostí. Stěžovatelka zde odkazuje na stanovisko Ministerstva financí, obsažené v zápise z Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 27. 11. 2002, č. j. 766/27.11.02.

[8] Podle stěžovatelky je třeba vzít v úvahu též shodné principy daně z převodu nemovitostí a daně z nabytí nemovitých věcí. Po stránce materiální nadále zůstal předmětem zdanění převod nemovité věci, úmyslem zákonodárce bylo pouze změnit osobu poplatníka. Nová právní úprava, účinná v době vzniku stěžovatelčiny daňové povinnosti, nevykazuje podstatné odlišnosti od předchozí právní úpravy zákona o trojdani. Stěžovatelka se v této souvislosti také odvolává na princip předvídatelnosti a ochranu legitimního očekávání. Nesouhlasí ani s tím, jak se krajský soud vypořádal s aplikací zásady *in dubio mitius*. Pokud zákonodárce nestanovil dostatečně jasně a jednoznačně, že základ daně má zahrnovat i částku odpovídající DPH ze zaplacené kupní ceny, nelze tento požadavek odstraňovat extenzivním výkladem, zasahujícím do ústavního práva vlastnit majetek. Takový postup by byl v rozporu s principem legality. Povinností orgánů veřejné moci je přijmout v případě existence dvou rovnocenných výkladů takový výklad, který co nejméně zasáhne do majetkové sféry adresáta právní normy.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odmítl názor, že je napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Dále upozorňuje, že podle důvodové zprávy k § 13 zákonného opatření Senátu platí, že „*sjednaná cena je celkovou cenou včetně daně z přidané hodnoty*“. Žalovaný připouští, že sněmovní tisk č. 1003 z roku 2013 prošel změnami, než byl zapracován v konečné podobě do zákonného opatření, avšak tyto změny se týkaly zejména osoby poplatníka nikoliv předmětu daně, základu daně, definice úplaty či sjednané ceny. V této souvislosti uvádí, že může-li se důvodová zpráva ke sněmovnímu tisku č. 1003 jevit jako překonaná, nelze ke stejnému závěru dojít ohledně důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákonného opatření (senátní tisk č. 185 z roku 2013). Tento tisk byl Senátu předložen již po provedení změny v osobě poplatníka, a důvodová zpráva je proto aktuální.

[10] Žalovaný nesouhlasí se závěrem stěžovatelky, že právní úprava obsažená v zákonném opatření Senátu nevykazuje odlišnosti od předchozí právní úpravy v zákoně o trojdani. Liší se totiž vymezení základu i předmětu daně. Podle zákona o trojdani byla základem daně cena zjištěná, nebo cena sjednaná, byla-li vyšší než cena zjištěná. V případě daně z nabytí nemovitých věcí je základ daně podle § 10 zákonného opatření Senátu stanoven jako nabývací hodnota snižená o uznatelný výdaj. Podle § 9 odst. 1 zákona o trojdani byl předmětem daně úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. V současnosti účinný § 2 odst. 1 zákonného opatření považuje za předmět daně úplatné nabytí vlastnického práva k určité skupině nemovitých věcí. Vymezení předmětu daně se tedy liší od předchozí právní úpravy. Proto nelze uzavřít, že by bylo možné bez dalšího na daň z nabytí nemovitých věcí aplikovat judikaturní a teoreticko-právní závěry týkající se daně z převodu nemovitostí.

[11] Podle žalovaného nedošlo ani k porušení legitimního očekávání adresátů právní normy. Naopak, od daňových subjektů lze očekávat, že budou předpokládat změnu dosavadní praxe, byl-li původní zákon o trojdani nahrazen novým předpisem (zákonné opatření). Na nastalou situaci nebylo namísto aplikovat zásadu *in dubio mitius*; všechny druhy výkladu předmětných právních norem vedou ke stejnému závěru, a to závěru zahrnujícímu DPH do základu daně z nabytí nemovitých věcí.

[12] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného replikou, v níž odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2017, č. j. 4 Afs 88/2017-35, jímž byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Af 18/2016-50, z něž vycházel krajský soud v napadeném rozsudku. Uvedla, že odůvodnění rozsudku č. j. 4 Afs 88/2017-35 považuje za správné, logické a ucelené. Nyní rozhodující senát by i pro nyní posuzovanou věc měl proto přijmout stejný závěr, jako čtvrtý senát, tj. že základem daně z nabytí nemovitých věcí měla být v posuzovaných případech cena bez DPH.

[13] Ve vyjádření k replice žalovaný (nad rámec svého původního vyjádření) polemizoval s názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 88/2017-35. Podle žalovaného dochází výkladem stěžovatelky k porušení zásad daňového procesu (zejména zásady rovnosti). Dále poukazoval na definici úplaty obsaženou v zákoně o DPH a na § 2 odst. 1 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách (dále jen „zákon o cenách“), podle kterého může být součástí ceny i příslušná daň. Závěrem pak žalovaný zdůraznil, že existují případy, kdy je v souladu se zákonem daň podrobena další dani (například § 36 zákona o DPH).

[14] V dalším podání stěžovatelka odkázala na náleznost Ústavního soudu ze dne 25. 1. 2005, sp. zn. III. ÚS 252/04, jímž podporuje svůj názor, že v její věci by mělo být rozhodnuto stejně jako ve věci sp. zn. 4 Afs 88/2017.

[15] Žalovaný doplnil své vyjádření ke kasační stížnosti podáním ze dne 29. 8. 2017, v němž setrvává na svém názoru, že nabývací hodnotou je sjednaná kupní cena zahrnující veškerá protiplnění, která mají být poskytnuta kupujícími za nabytí vlastnického práva k nemovité věci, tedy včetně DPH. Opětovně upozornil na porušení zásady rovnosti a navrhl, aby třetí senát předložil věc rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

[16] Stěžovatelka v reakci na toto podání upozornila na tiskovou zprávu Generálního finančního ředitelství ze dne 5. 9. 2019, v níž tento vrcholný orgán finanční správy sděluje, že při stanovení ceny sjednané pro účely stanovení základu předmětné daně bude nově vycházet z předpokladu, že její součástí není DPH. Názor žalovaného je tak v rozporu s tímto sdělením. Stěžovatelka rovněž nevidí žádný důvod pro předložení věci rozšířenému senátu.

[17] Ve vyjádření k této replice žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že by jeho názor uvedený ve vyjádření byl v rozporu s obsahem tiskové zprávy. Generální finanční ředitelství v tiskové zprávě jasně upozornilo, že dotčené rozsudky Nejvyššího správního soudu mají temporální účinky, tzn., že jsou orientovány výlučně do budoucna. Postup uvedený v tiskové zprávě, tak bude Finanční správa České republiky aplikovat pouze na případy, kdy nebylo dosud ukončeno daňové řízení, což není případ stěžovatelky. Prohlášení Generálního finančního ředitelství se tak na stěžovatelku nevztahuje.

[18] Podle žalovaného také Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 88/2016-35 nevzal v úvahu všechny případy, které mohou při posuzování základu daně z nabytí nemovitých věcí nastat, zejména se nezabýval otázkou daňové nerovnosti. Pokud by v nyní posuzované věci tyto případy zohlednil, dospěl by při svém rozhodování k odlišnému právnímu názoru. Poté by zde byl dán důvod pro postoupení věci k rozhodnutí rozšířenému senátu.

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek 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 přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

pokračování

[20] Kasační stížnost je důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud posoudil nejdříve námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Platí totiž, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit. Konstantní judikatura zdejšího soudu označuje za nepřezkoumatelné zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (například rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74; citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz například rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). Zároveň ovšem nelze opomenout, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85).

[22] Dále je třeba připomenout, že povinností soudu není výslovně reagovat na každé žalobní tvrzení (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, či rozsudek tohoto soudu ze dne 23. 12. 2015, sp. zn. 2 As 44/2013). Nejvyšší správní soud má přitom za to, že krajský soud ve svém rozsudku (především na str. 6 až 8) posoudil všechny relevantní žalobní námitky, včetně argumentace týkající se určení základu daně a důvodové zprávy (sněmovní tisk č. 1003). Pokud jde o použitelnost důvodové zprávy, je odůvodnění rozsudku krajského soudu sice stručné, avšak výstižné; odpovídá též tomu, že se krajský soud výslovně ztotožnil se závěry Krajského soudu v Českých Budějovicích vyslovenými v rozsudku č. j. 10 Af 18/2016-50, což bez dalšího nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezakládá. O tom, že je tento rozsudek opřen o dostatek důvodů a ucelené logické argumenty, svědčí ostatně i skutečnost, že stěžovatelka s jeho závěry obsáhle polemizuje.

[23] Z hlediska věcného posouzení nyní projednávané věci je předmětem sporu otázka, zda je DPH součástí základu daně z nabytí nemovitých věcí určeného podle ceny sjednané. Nejvyšší správní soud předesílá, že skutkově i právně obdobnou věcí na půdorysu prakticky totožných kasačních námitek jako nyní, se již zabýval v rozsudku ze dne 28. 6. 2017, č. j. 4 Afs 88/2017-35 (dále jen „rozsudek čtvrtého senátu“), a v rozsudku ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 301/2016-70 (dále jen „rozsudek sedmého senátu“). Ostatně, na závěry plynoucí z rozsudku čtvrtého senátu stěžovatelka v doplněních kasační stížnosti poukazuje a žalovaný je ve svých opakovaných podáních zpochybňuje. Kasační soud však ani při zohlednění těchto výhrad neshledává důvody, pro které by se měl od závěrů uvedených v citovaných rozsudcích čtvrtého a sedmého senátu jakkoli odchylovat; proto z nich bude vycházet i v nyní projednávané věci.

[24] Čtvrtý senát ve svém rozsudku dospěl k závěru, že správní orgány pochybily, pokud do základu daně z nabytí nemovitých věcí určeného podle ceny sjednané zahrnuly i daň z přidané hodnoty.

[25] Podle rozsudku čtvrtého senátu, je pro určení základu daně podle ceny sjednané rozhodující definice úplaty v § 4 zákonného opatření Senátu. Toto ustanovení však výslovně nestanoví, že DPH je součástí úplaty, a tedy součástí základu daně podle ceny sjednané. Slovní spojení „*částka v peněžních prostředcích*“, užití v definici úplaty, je natolik široké, že výklad zahrnující do této částky také DPH nelze pouze na základě jazykového výkladu bez dalšího vyloučit.

[26] Podle judikatury Ústavního soudu je ovšem jazykový výklad pouze prvotním přiblížením k obsahu právní normy (srov. náleze ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97). V pochybnostech proto nelze setrvat pouze u něj, jak to v napadeném rozsudku učinil krajský soud. K ověření správnosti výkladu, k jeho doplnění či upřesnění, slouží další interpretační přístupy, jako například výklad teleologický směřující k účelu zákona, výklad historický, komparativní apod. (srov. například rozsudek rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004-54). Z toho důvodu čtvrtý senát při posuzování sporné otázky též reflektoval ústavně zaručené právo vlastnit majetek a výhradu zákona při stanovení daňových povinností (čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod).

[27] Zákonné opatření Senátu nahradilo s účinností od 1. 1. 2014 dosavadní úpravu daně z převodu nemovitostí obsaženou v zákoně o trojdani. Přijetí zákonného opatření Senátu předcházela návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí, který však v důsledku rozpuštění Poslanecké sněmovny v roce 2013 nebyl přijat. Návrh zákona byl reakcí na rekonstrukci soukromého práva zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Nabytí účinnosti nového občanského zákoníku k 1. 1. 2014 a nemožnost včasného přijetí nové úpravy daně z převodu nemovitostí formou zákona v důsledku rozpuštění Poslanecké sněmovny vyžadovaly přijetí návrhu zákona formou zákonného opatření Senátu. Zákonné opatření oproti návrhu zákona zachovalo vymezení převodce jako poplatníka daně v případě úplatného převodu nemovité věci.

[28] Ve vztahu k posuzované věci je podstatná důvodová zpráva k § 13 zákonného opatření Senátu (senátní tisk č. 185), podle níž „[s]jednaná cena zahrnuje jakékoli protiplnění, které je nebo má být na základě ujednání mezi smluvními stranami poskytnuto za nabytí vlastnického práva k nemovité věci, a to buď nabyvatelem nebo jinou osobou, buď ve prospěch převodce, nebo třetí osoby. Ve svém důsledku to mimo jiné znamená, že sjednaná cena je celkovou cenou včetně daně z přidané hodnoty“. Jak ovšem přílehavě konstatoval čtvrtý senát, citovaný senátní tisk je z podstatné části pouze „recyklací“ původní důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona (sněmovní tisk č. 1003), aniž by změny v samotné navržené právní úpravě byly důvodovou zprávou důsledně reflektovány. Záměr zahrnout daň z přidané hodnoty do základu daně a způsob provedení tohoto záměru v samotném textu právního předpisu také není v důvodové zprávě nijak vysvětlen. To zajisté oslabuje relevanci této důvodové zprávy pro výklad příslušných ustanovení.

[29] Nejvyšší správní soud dále souhlasí se stěžovatelkou, že mezi zákonem o trojdani a zákonným opatřením Senátu není v problematice obecného stanovení předmětu daně a základu daně materiálně žádný rozdíl. Jak se podává z rozsudku čtvrtého senátu, „[p]řestože zákonné opatření jako předmět daně vymezuje oproti zákonu o trojdani 'úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci', částečně odlišná formulace nemá věcný dopad, jelikož přes použití některých jiných termínů při vymezení předmětu daně se zákonné opatření Senátu v rozhodném znění a zákon o trojdani ve vztahu ke stanovení základu daně podle ceny sjednané neliší. Zákonné opatření Senátu pouze obsahuje definici ceny sjednané v § 13.“ S ohledem na to není správný názor krajského soudu, že v nyní projednávané věci nelze vycházet z judikatury vztahující se k zákonu o trojdani. Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že změna právní úpravy zpravidla nevyklučuje použitelnost judikatury k předchozí právní úpravě, pokud je obdobná, nebo zachovává shodný smysl a účel (například rozsudek ze dne 19. 12. 2012, č. j. 2 Ans 15/2012-22). Tak je tomu i v posuzovaném případě.

[30] K problematice zdanění převodů nemovitostí se ve své judikatuře vyjádřil již Ústavní soud. V nálezu ze dne 3. 4. 2003, sp. zn. IV. ÚS 500/01, dovedl, že „[j]e-li jednoznačně poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce a předmětem daně je úplatný převod nemovitosti a úmyslem zákonodárce je zatížení hodnoty převáděné nemovitosti, tedy převodcem dosažený finanční výnos z prodeje nemovitosti, příp. dosažitelný finanční výnos, je-li dohodnutá cena nižší než zjištěná, pak musí být ocenění vztaženo

pokračování

ke konkrétní převáděné nemovitosti, která je ve vlastnictví toho, kdo je poplatníkem daně, a musí být i při tomto ohodnocení nemovitostí vzat v úvahu právní stav nemovitosti u převodce, nikoli u nabyvatele“ (viz též nálezy ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, ze dne 29. 5. 2003, sp. zn. III. ÚS 644/01, nebo ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 487/01). Ke shodnému závěru dospěl i zdejší soud v rozsudku ze dne 12. 1. 2005, č. j. 1 Afs 76/2004-59, č. 653/2005 Sb. NSS, podle něhož bylo úmyslem zákonodárce „zátížení hodnoty převáděné nemovitosti, neboť zdaněn je právě převodcem dosažený finanční výnos z prodeje nemovitosti, příp. dosažitelný finanční výnos, je-li dohodnutá cena nižší než zjištěná.“

[31] Z nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 500/01 plyne, že podstatou daně z převodu nemovitostí je zdanění hodnoty převáděné nemovitosti a převodcem dosaženého finančního výnosu z prodeje nemovitosti. Ačkoliv se v citovaném nálezu jednalo o stanovení základu daně z převodu nemovitostí podle ceny zjištěné, tj. podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona trojdani, uvedený závěr o charakteru daně z převodu nemovitosti platí obecně. Vyjadřuje totiž, co je smyslem daně z převodu nemovitostí jako takové, tj. zdanění finančního výnosu získaného prodejem nemovitosti. K tomuto závěru dospěl ve vztahu k zákonu o trojdani také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 3. 2016, č. j. 1 Afs 30/2016-24: „Při úvaze o charakteru této daně je třeba vycházet z toho, že se jedná o daň majetkovou, transferovou, při jejím výběru stát participuje na pohybu nemovitého majetku. Důležitá je proto právě hodnota převáděného nemovitého majetku.“ Tyto závěry je nutné vztáhnout také na daň z nabytí nemovitých věcí podle zákonného opatření, neboť její podstatou je shodně jako u daně z převodu nemovitostí podrobit dani úplatné transfery nemovitých věcí (tj. zejména změny vlastnického práva k nemovitým věcem).

[32] Za součást finančního výnosu převodce však nelze považovat DPH, které bylo součástí kupní ceny převáděné nemovitosti. V rámci transakce podléhající DPH plátce daně tuto daň vybírá jako součást kupní ceny a následně ji za podmínek stanovených v zákoně o dani z přidané hodnoty, odvádí do státního rozpočtu. Hodnota DPH, kterou plátce přijímá jako součást kupní ceny, tak není součástí jeho finančního výnosu. Zahrnutí DPH do základu daně z nabytí nemovitých věcí by proto neodpovídalo účelu daně z nabytí nemovitých věcí. Jak v kasační stížnosti přílehlavě podotýká stěžovatelka, převodce by v takovém případě danil nejen svůj zisk z převodu nemovitosti, ale i částku, kterou inkasoval pro stát, a která se fakticky nestala součástí jeho majetku.

[33] Se stěžovatelkou lze dále souhlasit v tom, že výklad zastávaný žalovaným by byl rovněž v rozporu s principem daňové neutrality. Stěžovatelka by totiž byla zatížena efektivně vyšší daní z nabytí nemovitých věcí než jiné srovnatelné subjekty, které by plátcí daně nebyly, a to pouze proto, že je plátcem DPH. Pro takové rozdílné zacházení by bylo ovšem obtížné najít ospravedlnitelný důvod.

[34] Naopak námitku stěžovatelky týkající se zavedené správní praxe vyplývající ze stanoviska Ministerstva financí, obsaženého v zápise z Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 27. 11. 2002, č. j. 766/27.11.02, je třeba považovat za nedůvodnou. Ze zmiňovaného dokumentu tvrzení stěžovatelky (které má založit její legitimní očekávání stran postupu při určení základu daně z nabytí nemovitých věcí), nevyplývá.

[35] Výklad, podle kterého není možné zahrnout do základu daně DPH, je třeba přijmout i s ohledem na zásadu *in dubio pro libertate*. Ačkoli při přípravě zákonného opatření Senátu zřejmě bylo uvažováno o řešení zahrnout DPH do základu daně z nabytí nemovitých věcí určeného podle ceny sjednané, tento záměr nebyl výslovně zakotven ve znění příslušných ustanovení tohoto předpisu, vymezujících základ daně z nabytí nemovitých věcí. Čtvrtý i sedmý senát se z tohoto důvodu přiklonily k teleologickému a komparativnímu výkladu, který ve svém důsledku znamená nižší daňové zatížení daňového subjektu (srov. bod [37]-[39] rozsudku

čtvrtého senátu a bod [31]-[33] rozsudku sedmého senátu). Své závěry opřely o rozsudek rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, č. 1778/2009 Sb. NSS, a o nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06. Princip *in dubio pro libertate* plyne přímo z čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy a dále z čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny základních práv a svobod, který je strukturálním principem liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem. Tento postulát vychází z objektivně daného slabšího postavení soukromoprávního subjektu, vůči němuž orgán veřejné moci vystupuje ve vrchnostenském postavení; z toho důvodu lze na pravidla chování orgánu veřejné moci klást přísnější omezení (srov. též rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85).

[36] Pokud jde o opakovaně vznášené námitky žalovaného, dle kterého výklad přijatý čtvrtým senátem bude mít v praxi za následek porušení zásady rovnosti, ani zde nelze s žalovaným souhlasit. S touto otázkou se přiléhavě vypořádal rozsudek sedmého senátu, který konstatoval, tato zásada by byla naopak popřena v případech, kdy by DPH do základu daně zahrnována byla, jak bylo ostatně již výše zmíněno. Relevantní pak nejsou ani odkazy žalovaného na definici úplaty v zákoně o dani z přidané hodnoty a na složení ceny podle zákona o cenách. Tyto právní předpisy nebyly v předmětné věci aplikovány. Ostatně také zákon o DPH výslovně stanoví, že do základu daně se nezahrnuje DPH (viz § 36 odst. 1 tohoto zákona: „*Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění*“). Nejvyšší správní soud nezpochybňuje fakt, že podle citovaného ustanovení se do základu daně z přidané hodnoty zahrnuje i spotřební daň, zákonné opatření však stran základu daně o DPH zcela mlčí (jak již bylo zdůrazněno výše). V takové situaci není správní orgán oprávněn nad rámec dikce zákona stanovovat daňovou povinnost. K tomu srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2016, č. j. 10 Afs 178/2015-39, ve kterém zdejší soud uvedl, že „*považuje za samozřejmé, že správci daní a především žalovaný musí ve své aplikační praxi jednotlivé daňové právní předpisy interpretovat a tím i zabezpečovat, aby byly daně a poplatky ukládány a vybírány jednotným a pro daňové subjekty předvídatelným způsobem a v předvídatelné výši. Taková interpretace je ovšem oprávněná jen potud, pokud jí jsou daňové povinnosti zákonem stanovené vysvětlovány, upřesňovány či individualizovány, nikoliv však již v případě, že by daňová povinnost v zákoně výslovně neuvedená byla výkladem nově (nad zákonnou úpravu) vytvářena*.“ Pro danou věc je irrelevantní také polemika žalovaného stran situace, kdy by poplatníkem daně byl nabyvatel, neboť v nyní posuzovaném případě byl poplatníkem daně převodce (stěžovatelka). Třetí senát tedy ani na základě argumentace žalovaného neshledal důvod předložit věc rozšířenému senátu zdejšího soudu, neboť nenalezl důvod, pro který by se měl od závěrů plynoucích z rozsudku sedmého senátu odklonit.

[37] Co se týče stěžovatelkou odkazované tiskové zprávy Generálního finančního ředitelství ze dne 5. 9. 2017, lze souhlasit se žalovaným, že jakkoli tato zpráva avizuje nový náhled daňové správy na případy typově shodné s nyní projednávanou věcí, tato skutečnost bez dalšího nemůže založit nezákonnost žalobou napadených daňových rozhodnutí v této věci. Ke změně vyměřené daňové povinnosti nicméně v důsledku změny výkladu zákona daňovou správou mohlo - mimo soudní řízení – případně dojít cestou podání dodatečného daňového příznání stěžovatelkou, či v důsledku užití nápravných prostředků dozorcího práva orgánem nadřízeným žalovanému podle § 121 daňového řádu. Pro danou věc však tato skutečnost není podstatná, neboť dochází ke zrušení rozhodnutí žalovaného a žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[38] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů naznal, že rozsudek krajského soudu je založen na nesprávném výkladu zákona. Stejnou vadou je zatíženo i rozhodnutí žalovaného.

pokračování

Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil postupem dle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s.; jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], zdejší soud zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), neboť nezákonnost, kterou bylo rozhodnutí žalovaného zatíženo, by nemohl krajský soud již z povahy věci samé odstranit jinak, než jeho zrušením. Žalovaný je v otázce stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí v dalším řízení vázán právním názorem tohoto soudu, jak byl podán výše (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[39] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že žalovaný byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – stěžovatelku, její náklady jsou tvořeny především částkou 8.000 Kč za zaplacené soudní poplatky (3.000 Kč za žalobu, 5.000 Kč za kasační stížnost) a dále částkou 15.500 Kč za 5 úkonů právní služby jejího zástupce po 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání repliky, podání kasační stížnosti včetně doplnění kasační stížnosti a podání repliky k vyjádření žalovaného ze dne 31. 7. 2017) podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů. Přiznána byla též náhrada hotových výdajů zástupce, která činí dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve všech případech 300 Kč za jeden úkon (tj. 1.500 Kč za 5 úkonů právní služby). Celkem tak náklady zastoupení tvoří částka 17.000 Kč. Zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty. Podle § 57 odst. 2 s. ř. s. platí, že je-li zástupcem účastníka advokát, který je plátcem daně, patří k nákladům řízení rovněž částka, která odpovídá příslušné sazbě daně, vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad určených podle § 35 odst. 2 věty druhé. Náklady řízení za zastoupení včetně daně tedy činí 20.570 Kč; včetně nákladů na soudní poplatky jde celkem o částku 28.570 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 30. května 2019

Mgr. Radovan Havelec v. r.
předseda senátu