



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Petra Míkeše, Ph.D., v právní věci žalobců: **a) Ing. P. L., b) M. L., c) O. L. a d) B. L.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 3. 2017, čj. 10235/17/5100-31461-701836 a ze dne 9. 3. 2017, čj. 11003/17/5100-31461-701836, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2018, čj. 22 Af 50/2017-48,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobcům a) – d) **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Platebními výměry ze dne 19. 1. 2016 čj. 3247225/15/3203-00460-807028 a čj. 3247067/15/3203-00460-807028, doměřil Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj žalobci a) [resp. žalobkyni b)] a žalobci c) [resp. žalobkyni d)] daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 5 924 Kč a 2 648 Kč. Žalovaný v záhlaví citovaným rozhodnutím čj. 10235/17/5100-31461-701836, napadené rozhodnutí finančního úřadu ve věci žalobce a) [resp. žalobkyně b)] změnil tak, že změnil označení příjemce rozhodnutí a vyměřenou daň snížil na 4 976 Kč; ve zbytku rozhodnutí právního stupně potvrdil. Rozhodnutím čj. 11003/17/5100-31461-701836, žalovaný změnil napadené rozhodnutí prvního stupně ve věci žalobce c) [resp. žalobkyně d)] v označení příjemců a změnil výši vyměřené daně na 6 632 Kč; ve zbytku napadené rozhodnutí ponechal beze změn.

[2] Krajský soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věci k dalšímu řízení. Krajský soud přisvědčil námitce, podle níž žalovaný nesprávně vycházel při oceňování směřovaných pozemků z toho, že se na pozemku nachází mj. stavba altánu a vycházel bez

dalšího z toho, že altán je součástí pozemku. Z rozhodnutí přitom nebylo zřejmé, jakou úvahou byl žalovaný při těchto svých závěrech veden, tedy z čeho dovodil, že altán je stavbou a že je jako takový součástí směňovaného pozemku. Žalovaný v napadených rozhodnutích uváděl, že ve vztahu k pozemku parc. č. X uváděl, že se na tomto pozemku žádná stavba nenachází, přesto pak vycházel při stanovení zjištěné ceny z posudku o ceně č. 58897/16, ze kterého jednoznačně vyplývá, že součástí ocenění byl také altán. Krajský soud považoval rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů a pro nesrozumitelnost. Za důvodnou považoval krajský soud také námitku žalobců týkající se nesprávné aplikace zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále také jen „zákonné opatření Senátu“) při stanovení nabývací hodnoty, vycházející se sjednané ceny směňovaných pozemků. Žalovaný při stanovení daně z nabytí nemovitosti věcí směnou (resp. při zjištění ceny sjednané) vycházel z § 13 zákonného opatření Senátu; pro účely ve smyslu citovaného ustanovení vycházel žalovaný v napadených rozhodnutích z toho, že cenou sjednanou je v daném případě úplata ve formě nepeněžitelného plnění, neboť došlo ke směně pozemků. Tento postup žalovaného však krajský soud nepovažoval za správný.

II.

Argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalobce a)

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost co do obsahu opřel o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[4] Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem v tom, že by jeho rozhodnutí byla nepřezkoumatelná. K tomu odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a závěry z ní plynoucí. Stěžovatel dostatečně reagoval na všechny námitky žalobců a své závěry řádně odůvodnil.

[5] Konstatoval, že žalobci ve svém odvolání nezpochybnili, že se na směňovaných pozemcích nachází stavba. Stěžovatel odkázal na § 3054 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), a konstatoval, že vlastník směňovaného pozemku byl s účinností nového občanského zákoníku i vlastníkem altánu (stavby), tato stavba proto přestala být samostatnou věcí, ale stala se součástí pozemku. Touto skutečností se však stěžovatel zabývat nemusel, neboť žalobci ji v podaném odvolání nezpochybnili.

[6] Stěžovatel nesouhlasil ani s dalším odůvodněním napadeného rozsudku. Uvedl, že altán byl sice omylem uveden v seznamu položek úředního ocenění, ale ve výsledné zjištěné ceně již altán započten není, což je zřejmé ze strany č. 5 posudku o ceně č. 58897/16. Toto pochybení nebylo možné považovat podle stěžovatele za vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí.

[7] Stěžovatel konečně nesouhlasil ani s odůvodněním týkajícím se stanovení nabývací hodnoty u směnné smlouvy. Podle soudu zákonné opatření Senátu neobsahovalo žádné pravidlo, kterým by se stanovil postup při stanovení nabývací hodnoty při nabytí nemovitých věcí směnnou smlouvou. Protože toto zákonné opatření Senátu žádné speciální ustanovení neobsahuje, postupovaly správní orgány podle ustanovení o kupní smlouvě. Takový postup se opírá o znění zákonného opatření Senátu, a to v návaznosti na § 2184 odst. 1 občanského zákoníku, podle kterého se směnnou smlouvou zavazuje každá ze stran převést vlastnické právo k jiné věci; odkázal současně na § 2188 občanského zákoníku, podle které se přiměřeně na směnnou smlouvu užijí ustanovení o kupní smlouvě. Stěžovatel na základě uvedeného nesouhlasil s tím, že by došlo k porušení rovnosti daňových subjektů před zákonem a k zásahu do vlastnického práva žalobců.

pokračování

[8] Žalobce a) v podaném vyjádření uvedl, že k celé kauze nemuselo dojít, pokud by pracovníci Krajského úřadu v Ostravě nelhali a nedoporučili mu směnnou smlouvu. Uvedl, že mu nikdo nevysvětlil, jaký je rozdíl mezi darovací a směnnou smlouvou. Žalobce a) dále uvedl, že místní šetření, o které se opírá žalovaný, bylo protiprávní, neboť byl k prohlídce vyzván pouze on a ne všichni 4 účastníci. Považoval za zcela jednoznačné, že parcela X nebyla v době podpisu směnné smlouvy zařazena do plánu výstavby obce a jednalo se o ornou půdu. Pokud došlo k zařazení někdy později, tak o tom nebyl záznam z jednání zastupitelstva obce.

III.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatele, podle které nebyla rozhodnutí správních orgánů stížena nepřezkoumatelností. Ze správního spisu je patrné, že žalobce a) podal proti platebnímu výměru odvolání a další následující podání, ve kterých uvedl mimo jiné to, že pozemek měl být posuzován jako orná půda, neboť je takto i veden, je bez trvalého porostu, bez stavby a bez práva stavby; nesouhlasil se žalovaným, že by se na předmětném pozemku nacházela stavba a namítl, že se na parcele nachází pouze část pergoly, která je ukotvena jen na pilotech a není stavbou (a to ani podle stavebního úřadu). Podle stěžovatele nemohlo obstát ani tvrzení o trvalém travním porostu. Obdobná vyjádření zaslal stěžovateli také žalobce c).

[12] Jak je uvedeno shora, žalobce již v podaném odvolání zpochybnil, že se na předmětném pozemku nachází stavba. Krajský soud proto dospěl k závěru, že se žalovaný dostatečně posouzením této otázky nezabýval. Žalovaný při posouzení věci vycházel z obsahu spisu, jehož součástí je mj. také protokol o místním šetření, z něž je patrné, že se na pozemku (parc. č. X, díl „d“ o výměře 245 m² nachází oplocení s kamennou podezdívkou z roku 1994. K datu směny byl pozemek oplocen pletivovým plotem, který byl již v době místního šetření zlikvidován. Na pozemku se dle protokolu dále nacházely trvalé porosty (smrk, tuje ve stáří 10 – 15 let); součástí pozemku byla také pergola (altán) o rozloze 16 m², z toho na směňovaném pozemku cca 2 m². Na pozemku parc. č. X díl „c“ o výměře 146 m² se nenacházela žádná stavba ani trvalé travní porosty. Zákonné opatření Senátu v § 11 stanoví, že nabývací hodnotou je buď cena sjednaná, srovnávací daňová hodnota, zjištěná cena nebo zvláštní cena. Nabývací hodnota se stanoví vždy jednotlivě pro nabývanou nemovitou věc včetně všeho, co je součástí nemovité věci. Krajský soud k posouzení této otázky uvedl, že z rozhodnutí správního orgánu není patrné, zda je altán stavbou a zda je jako takový součástí směňovaného pozemku; odkázal k tomu na argumentaci žalobců, podle níž byl altán postaven za účinnosti zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, a proto na posouzení jeho podstaty nebylo možné užít ustanovení § 3054 občanského zákoníku. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že argumentace týkající se altánu jako součástí pozemku ve správních rozhodnutích obsažena není; žalovanému však v tomto ohledu toto pochybení nelze vytýkat, neboť vycházel z posudku, který s umístěním altánu jako stavby počítal. Žalobci nadto své námitky v tomto ohledu žádným způsobem nespécifikovali a neuvedli, proč by altán stavbou být neměl a proč by neměl být ani součástí směňovaného pozemku. Žalovaný tedy zásadně nepochybil, pokud tuto otázku konkrétně nevyložil, ačkoliv se jí alespoň obecně zabývat mohl. Nejvyšší správní soud ale po zhodnocení obsahu správního spisu a správních rozhodnutí konstatuje, že z rozhodnutí správních orgánů není patrné, jak byla

zhodnocena námitka žalobce a), podle které se na směřovaném pozemku nachází pouze část zahradního altánu. Tato skutečnost totiž plyne nejen z argumentace žalobce a), ale také z protokolu o místním šetření. Z posudku o ceně č. 52/2016 je naopak zřejmé, že tento počítá s cenou altánu s výměrou 16 m². Je patrné, že v souzené věci došlo ke směně dvou částí pozemků (parc. č. X, díl „d“ a parc. č. X díl „c“), přičemž altán se měl nacházet právě na hranici jednoho ze směřovaných pozemků – parc. č. X, díl „d“ s pozemkem parc. č. X (mimo hranici dílu „c“ tohoto pozemku). Nejvyšší správní soud proto považuje v tomto ohledu rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné.

[13] Nejvyšší správní soud dále souhlasí s odůvodněním napadeného rozsudku v tom, že posudek o ceně č. 58897/16 je značně zmatečný a bylo tedy povinností žalovaného ozřejmit, z jakých údajů při posouzení věci vycházel. V citovaném posudku o ceně je v kolonce „*obsah posudku o ceně*“ uvedeno „X“, ačkoliv předmětem směny byl v tomto případě pozemek o výměře 146 m² parc. č. X díl „c“. V posudku o ceně je nadto uveden také zahradní altán, který se na něm má údajně nacházet. Je sice pravda, že již ve výsledné ceně započten není, žalovaný však tuto skutečnost v napadeném rozhodnutí žádným způsobem nerefletoval. Také v závěru posudku je znovu uvedeno par. č. X. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu souhlasí s krajským soudem, že rozhodnutí žalovaného v této části postrádá náležité odůvodnění.

[14] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou týkající se užití zákonného opatření Senátu a příslušných ustanovení tohoto opatření v projednávané věci.

[15] Z § 11 zákonného opatření Senátu v rozhodné době plynulo, že nabývací hodnotou je

- a) sjednaná cena,
- b) srovnávací daňová hodnota,
- c) zjištěná cena, nebo
- d) zvláštní cena.

[16] Ustanovení § 12 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu stanoví, že nabývací hodnotou je sjednaná cena, je-li vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě.

[17] Podle § 12 odst. 2 zákonného opatření Senátu je nabývací hodnotou srovnávací daňová hodnota, je-li vyšší než sjednaná cena.

[18] V § 12 odst. 3 pak zákonné opatření Senátu stanoví, že nabývací hodnotou je zjištěná cena,

- a) není-li nabývací hodnotou sjednaná cena nebo srovnávací daňová hodnota, nebo
- b) stanoví-li toto zákonné opatření Senátu, že nabývací hodnotou je výlučně zjištěná cena.

[19] Krajský soud u posouzení této otázky uvedl, že směna je specifickým způsobem nabytí vlastnického práva, při které je nabyvatel nemovité věci zároveň převodcem věci jiné. Dále poukázal na to, že u smlouvy kupní se při stanovení ceny sjednané vychází z úplaty za nabytí vlastnického práva kupujícím (zdaněno je tedy pouhé nabytí vlastnického práva). Při užití logiky žalovaného však dochází při určení sjednané ceny (resp. následně nabývací hodnoty) ke stanovení daňové povinnosti při vzájemné směně každému z převodců (nabyvatelů) z ceny nemovitých věcí, které mají nabývací hodnotu vyšší [§ 12 odst. 1 písm. a), resp. § 12 odst. 2 zákonného opatření Senátu]. Tento závěr žalovaného ale žádným způsobem nereflektuje zjištěnou cenu nemovitých věcí. Krajský soud dospěl k závěru, že absentuje-li v právním předpisu pravidlo, kterým se v případě směny jako zcela specifického způsobu nabytí vlastnického práva určuje sjednaná cena, není možné sjednanou cenu stanovit vůbec a není proto ani možné z ní při stanovení daňové povinnosti vycházet; v důsledku uvedeného není možné vycházet ani ze srovnávací daňové hodnoty ve smyslu § 12 odst. 2 zákonného opatření Senátu. Žalovaný měl proto postupovat při stanovení daňové povinnosti při směně pozemků při stanovení nabývací hodnoty pouze z ceny zjištěné podle § 12 odst. 3 písm. a) zákonného opatření Senátu, neboť cenu

pokračování

sjednanou ani srovnávací daňovou hodnotu nebylo možné zjišťovat a tedy z ní ani vycházet. Nejvyšší správní soud s tímto posouzením krajského soudu souhlasí. Absentuje-li v zákonné úpravě pravidlo upravující stanovení nabývací hodnoty, nelze analogicky použít právní úpravu pro zcela jiný institut nabytí vlastnického práva. Neobstojí ani argumentace stěžovatele, podle níž se jeho postup opíral o ustanovení § 2184 a § 2188 občanského zákoníku. Z nich je sice patrné, že se na směnnou smlouvu přiměřeně použijí ustanovení o kupní smlouvě, avšak, jak zcela správně uvedl již krajský soud, lze ukládat povinnosti pouze na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod, což v tomto případě stěžovatel nerespektoval. Podle judikatury Ústavního soudu je jazykový výklad pouze prvotním přiblížením k obsahu právní normy (srov. náleze ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97). V pochybnostech nelze proto setrvat pouze u něj, ale k ověření správnosti výkladu, k jeho doplnění či upřesnění, slouží další interpretační přístupy, jako například výklad teleologický směřující k účelu zákona, výklad historický, komparativní atd. Krajský soud v tomto ohledu poukázal na předchozí právní úpravu a na změnu zákonného opatření Senátu provedenou novelou (zákon č. 254/2016 Sb.), která nově v § 13 odst. 2 stanoví, že v případě nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem směnou nemovitých věcí se pro účely určení sjednané ceny nepřihlíží k hodnotě pozbývané nemovité věci za podmínky, že nabytí vlastnického práva k těmto nemovitým věcem je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí a nabývací hodnotou není výlučně sjednaná cena. Ačkoliv, jak správně poukázal také krajský soud, není možné citovanou právní úpravu na projednávanou věc užít, je možné při stanovení daně tyto právní úpravy vzít v potaz a při dalším postupu vycházet také z účelu zákonné úpravy. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že postupem žalovaného došlo k porušení rovnosti daňových subjektů a k zásahu do jejich vlastnických práv.

IV.

Závěr a náklady řízení

[20] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[21] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1, ve spojení s § 120, s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

[22] Žalobci nebyli v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupeni. Vyjádření k výzvě soudu zaslal žalobce a) jménem zbylých žalobců prostým e-mailem. V řízení by mu mohly být vyplaceny pouze hotové výdaje, které spadají mezi náklady řízení (§ 57 odst. 1 s. ř. s., § 137 odst. 2 o. s. ř.). Ze spisu však není patrné, že by hotové výdaje žalobci a) vznikly a žalobce a) ani nic takového nedoložil. Nejvyšší správní soud proto žalobcům náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně 8. října 2019

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu