



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Zartep s.r.o.**, IČ: 29145775, se sídlem Slavíkova 1568/23, Praha 2, zast. Mgr. Alešem Váňou, advokátem, se sídlem Slavíkova 1568/23, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2016, č. j. 48238/16/5100-31462-705264, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2018, č. j. 11 Af 1/2017 - 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 10, ze dne 15. 2. 2016, č. j. 966966/16/2010-70462-110618, kterým byla podle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2016 (dále jen „zákonné opatření“) a podle § 139 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, vyměřena záloha na daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 193.000 Kč a daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 211.640 Kč.

[2] Žalobce proti tomuto rozhodnutí podal žalobu, v níž uvedl, že v přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí se rozhodl vycházet při stanovení základu daně ze směrné hodnoty. Po doručení platebního výměru se rozhodl změnit základ pro zjištění srovnávací daňové hodnoty na cenu zjištěnou a k tomu nechal vypracovat znalecký posudek, který předložil správci daně. Byl totiž přesvědčen, že směrná hodnota je stanovena neúměrně vysoko a že cena stanovená na základě znaleckého posudku bude nižší, což se následně potvrdilo. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že žádný právní předpis minimálně do pravomocného vyměření daně neomezuje možnost změny způsobu stanovení hodnoty nemovitosti. Rozhodnutí žalovaného označil

žalobce za nezákonné, neboť žalovaný nezměnil platební výměr, ačkoli mu bylo známo, že žalobce chce způsob výpočtu základu daně změnit a k tomuto předložil potřebné důkazní prostředky. Daň tak byla vyměřena v nesprávné výši.

[3] Městský soud v Praze označeným rozsudkem žalobu zamítl. Konstatoval, že pokud si žalobce v řádně podaném daňovém přiznání určil pro stanovení základu daně porovnání ceny sjednané s 75 % směrné hodnoty, pak správní orgány vycházely při stanovení daně z této skutečnosti. Žalobce měl možnost si dopředu vypočítat, jaká je směrná hodnota pro jeho nemovitost, měl zároveň svobodnou volbu rozhodnout se, zda pro vypočtení daně využije této směrné hodnoty porovnané s cenou sjednanou, či zda se obrátí na znalce. Svou volbou ohledně stanovení základu daně zásadně vymezil předmět daňového řízení, rozsah a předmět dokazování, a v důsledku vyměřený základ daně. Předmět odvolacího řízení je co do základu daně zásadně vymezen řízením vyměřovacím. Tomu odpovídá i v daňovém odvolacím řízení důsledně uplatňovaný apelační princip, který nedává odvolacímu orgánu možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně k novému rozhodnutí. Výsledkem a smyslem odvolacího řízení je náprava vad rozhodnutí správce daně i vad řízení, jež vydání platebního výměru předcházelo. Nejsou-li rozhodnutí a postup správce daně ve vztahu k relevantnímu skutkovému stavu a relevantní právní úpravě vadné (žalobce v odvolání žádné věcné a procesní vady ani nenamítl), není důvod rozhodnutí v odvolacím řízení měnit. Judikatura namítnutá žalobcem v replice není pro posouzení věci přílehlavá, stejně jako odkaz na § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Zákaz zpětné změny způsobu uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmu je vztažen obecně na celé daňové řízení a nesouvisí s výše popsaným vztahem mezi řízením vyměřovacím a odvolacím.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Vyjádřil přesvědčení, že poplatník daně z nabytí nemovitých věcí je oprávněn svoji volbu změnit po podání daňového přiznání, resp. v rámci odvolacího řízení proti platebnímu výměru. Odvolání sice slouží primárně k nápravě chyb správce daně, kromě jiného však je poplatníkovi v jeho rámci umožněno podávat další návrhy na úpravu jeho daňové povinnosti, tedy ji modifikovat nad rámec návrhů uplatněných v rámci prvoinstančního řízení.

[5] Tento závěr o jednotě daňového řízení podle stěžovatele potvrzuje i judikatura NSS (rozsudky ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012 – 21, a ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 – 33). Nejvyšší správní soud akceptoval možnost poplatníka uplatnit daňovou ztrátu v rámci odvolacího řízení. Tím spíše by mělo být možné změnit rozhodnutí o volbě způsobu stanovení srovnávací daňové hodnoty, neboť do vydání platebního výměru nemá poplatník jistotu, v jaké výši bude směrná hodnota správcem daně určena, a tedy jaká daň pak bude na základě toho správcem daně stanovena. Jinými slovy, daň je tak pro poplatníka do určité míry překvapivá. Správce daně může směrnou hodnotu určit jinak, než poplatník na základě svých výpočtů očekává, příp. poplatník ani netuší, jak výpočet směrné hodnoty dopadne.

[6] V tomto je daň z nabytí nemovitých věcí zcela odlišná od ostatních daní, kde poplatník ví, jaká je daň jím tvrzená. Ustanovení § 14 odst. 3 zákonného opatření neomezuje možnost poplatníka změnit volbu způsobu určení srovnávací daňové hodnoty v odvolacím řízení proti platebnímu výměru, pokud je stanovena daň vyšší než minimální možná. Změnu ostatně připouští i žalovaný ovšem pouze do vydání platebního výměru.

pokračování

[7] Pro úplnost stěžovatel zmínil, že podal i dodatečné daňové přiznání, které však správce daně zamítl s odkazem na § 52 zákonného opatření, které ovšem upravuje pouze povinnost podat dodatečné daňové přiznání, nikoli právo jej podat, pokud je daň nesprávná.

[8] O nesprávném zhodnocení možnosti změny způsobu určení srovnávací daňové hodnoty městským soudem svědčí i jeho argumentace obecnou nemožností změn v daňovém řízení, kde městský soud tvrdí, že i kdyby v zákoně o daních z příjmů nebylo ustanovení vylučující možnost provést dodatečné změny paušálních výdajů na výdaje prokázané, tak by nebylo možné změnu provést, což je závěr chybný a v rozporu s judikaturou NSS, která naopak možnost změny připouštěla (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 2. 2008, č. j. 1 Afs 123/2006 – 59).

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svém závěru, že v rámci odvolacího řízení nelze žádat změnu stanovení srovnávací daňové hodnoty pomocí ceny zjištěné za situace, kdy v podaném daňovém přiznání daňový subjekt zvolil stanovení srovnávací daňové hodnoty za použití směrné hodnoty, poněvadž po provedeném vyměřovacím řízení daňový subjekt dospěje k závěru, že by tento způsob pro něj mohl být výhodnější. Možnost volby způsobu stanovení základu daně tak stěžovateli náležela do doby vydání platebního výměru. Žalovaný se plně ztotožnil se závěry městského soudu učiněnými v napadeném rozsudku. Stěžovatelem namítaný rozsudek NSS č. j. 9 Afs 41/2013 – 33 je podle žalovaného v posuzované věci zcela nepřiléhavý, neboť v tomto rozsudku je řešena skutkově i právně odlišná problematika. Žalovaný uzavřel, že daňová povinnost byla stanovena v souladu se zákonem ve správné výši.

III. Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti stěžovatele a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[11] Kasační stížnost stěžovatele není důvodná.

[12] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení otázky, zda je ze strany daňového subjektu možné v odvolacím řízení změnit zvolený způsob stanovení základu daně ze srovnávací daňové hodnoty na cenu zjištěnou.

[13] Podle § 14 odst. 1 a 2 zákonného opatření ve znění účinném do 31. 10. 2016, srovnávací daňová hodnota je částka odpovídající 75 % směrné hodnoty, nebo zjištěné ceny, přičemž poplatník si může zvolit, zda k určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu, nebo zjištěnou cenu. O tom mezi účastníky řízení není sporu.

[14] Pro přehlednost Nejvyšší správní soud konstatuje, že v posuzované věci došlo k tomu, že stěžovatel v daňovém přiznání zvolil pro stanovení základu daně směrnou hodnotu. Správce daně určil směrnou hodnotu převáděných nemovitostí 7.054.598 Kč, z ní vypočetl srovnávací daňovou hodnotu, která činila 75 % směrné hodnoty, tj. 5.290.949 Kč, na základě které po zaokrouhlení vyměřil z nabytí nemovitých věcí zálohu na daň z nemovitých věcí a samotnou daň s tím, že je vyšší než cena sjednaná v kupní smlouvě ve výši 4.825.000 Kč.

[15] V odvolání proti platebnímu výměru se stěžovatel domáhal změny stanovení základu daně tak, že srovnávací daňová hodnota bude stanovena pomocí ceny zjištěné. Stěžovatel přiložil znalecký posudek, který stanovil cenu zjištěnou v částce 5.237.320 Kč.

[16] Svě přesvědčení, že poplatník daně z nabytí nemovitých věcí je oprávněn svoji volbu způsobu určení srovnávací daňové hodnoty změnit po podání daňového přiznání, resp. v rámci odvolacího řízení proti platebnímu výměru, stěžovatel odůvodnil v první řadě tím, že v odvolacím řízení je poplatníkovi umožněno podávat další návrhy na úpravu jeho daňové povinnosti, tedy ji modifikovat nad rámec návrhů uplatněných v rámci prvoinstančního řízení.

[17] K této argumentaci stěžovatele Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že „*odvolací orgán je povinen se zabývat všemi důvody, které odvolatel v odvolání a jeho případných doplňcích namítal, a se svými závěry ke všem odvolacím důvodům se musí vypořádat v odůvodnění rozhodnutí. Pokud by některý z odvolacích důvodů opomenul přezkoumat, bylo by rozhodnutí o odvolání minimálně v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Odvolacími důvody je tak vždy vymezen minimální rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí. Odvolací orgán však není omezen rozsahem odvolacích důvodů, a rozhodnutí se tak může odchýlit od odvolatelem požadovaného rozhodnutí. Není však povinen přezkoumat z úřední povinnosti zákonnost rozhodnutí v celém rozsahu (jak tomu bylo např. ve správním řízení za účinnosti předchozího správního řádu), musí však zohlednit všechny nové skutečnosti, které v průběhu odvolacího řízení vyjdou najevo a mohou ovlivnit zákonnost rozhodnutí, bez ohledu na to, zda je odvolatel v odvolání uplatnil. (...) Nové skutečnosti mohou svědčit ve prospěch i neprospěch stěžovatele. Odvolací orgán je povinen přiblížit ke všem skutečnostem, které vyjdou v odvolacím řízení najevo, a provádět dokazování ke zjištění zákonnosti a správnosti napadeného rozhodnutí, i když takové vady rozhodnutí, popř. i vady řízení, odvolatel nenamítal. V daňovém odvolacím řízení se uplatňuje zásada reformae in peius, která ve výsledku může vést k tomu, že výsledné rozhodnutí bude pro odvolatele nepříznivější než rozhodnutí, které odvoláním napadl. Z povinnosti odvolacího orgánu zohlednit nové skutečnosti však zároveň vyplývá, že odvolací orgán je povinen přiblížit i k těm skutečnostem, které vyšly najevo a svědčí pro vydání příznivějšího rozhodnutí pro odvolatele, i když je v odvolání neuplatnil.“ (Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 114 odst. 2 a 3). Odvolací daňové řízení tak je založeno primárně na apelačním principu, který je částečně doplněn principem revizním.*

[18] Výše uvedená charakteristika odvolacího daňového řízení a skutečnost, že daňové řízení tvoří jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí, na kterou poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti, však neznamená, že daňový subjekt je v odvolacím řízení oprávněn změnit volbu způsobu stanovení srovnávací daňové hodnoty. Jak již totiž přílehavě konstatoval městský soud, jestliže se stěžovatel v daňovém přiznání rozhodl pro stanovení základu daně porovnáním ceny sjednané se 75 % směrné hodnoty, vymezil předmět daňového řízení, rozsah a předmět dokazování a v důsledku i vyměřený základ daně. Předmět odvolacího řízení je co do základu daně zásadně vymezen řízením vyměřovacím.

[19] Nejvyšší správní soud má dále za to, že je od sebe třeba rozlišit skutečnosti, které jsou v daňovém řízení dokazovány (ať už v řízení před správcem daně či v odvolacím řízení) jako např. výdaje daňového subjektu uskutečněné za dosažením příjmů, výše daňové ztráty, uskutečnění zdanitelných plnění, od volby způsobu vyměření daně (např. výše zmíněná volba určení srovnávací daňové hodnoty), který předmětem dokazování není a ani být nemůže, neboť se jedná o volbu způsobu výpočtu daně na základě doložených skutečností. Jinak řečeno, v případě, kdy právní úprava umožňuje daňovému subjektu zvolit způsob výpočtu (vyměření a stanovení) daně, nepředstavuje tato volba skutečnost, která se dokazuje a zjišťování a dokazování skutečností relevantních pro vyměření daňové povinnosti probíhá v rámci způsobu určení a vyměření daně takto zvoleného daňovým subjektem.

pokračování

[20] Požadavek stěžovatele na změnu způsobu stanovení srovnávací hodnoty proto nelze považovat za skutečnost, kterou by byl odvolací správní orgán povinen zohlednit při přezkumu správnosti vyměření daně. Zvolený způsob výpočtu výše daně má sice přímý vliv na výši daňové povinnosti stěžovatele, nelze jej však považovat za skutečnost, kterou by bylo možné uplatnit a dokazovat v odvolacím řízení a která ovlivňuje zákonnost rozhodnutí správce daně. Z tohoto důvodu neobstojí ani argumentace stěžovatele, že správce daně může směrnou hodnotu určit jinak, než poplatník na základě svých výpočtů očekává, popř. ani neví, jak výpočet směrné hodnoty dopadne.

[21] S ohledem na výše popsaný charakter výběru způsobu stanovení srovnávací hodnoty nepovažuje Nejvyšší správní soud za přílehlavý ani poukaz stěžovatel na rozsudek č. j. 9 Afs 41/2013 – 33 v jehož bodě 41 se uvádí, že „*daňový subjekt je tedy oprávněn uplatnit daňovou ztrátu v řízení vyměřovacím, jehož účelem je stanovení daně, v řízení doměřovacím, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, a to i v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, jakož i v řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v kterémkoliv z uvedených řízení (srov. § 134 daňového řádu).*“ Daňovou ztrátu totiž je nutno považovat za skutečnost mající vliv na výši stanovené daně, která se v odvolacím řízení dokazuje, nikoli způsob výpočtu výše daňové povinnosti.

[22] Na výše uvedeném závěru, že volba způsobu výpočtu daně není předmětem dokazování, a nemůže proto být měněna v odvolacím řízení, nic nemění ani skutečnost, že je to správce daně, kdo určuje směrnou hodnotu na základě skutečností (údajů o převáděné nemovitosti) předložených mu daňovým poplatníkem. Jak již totiž bylo uvedeno výše, je nutné od sebe odlišit skutečnosti, které se v daňovém řízení dokazují, od volby režimu stanovení daně.

[23] Za podstatné Nejvyšší správní soud považuje dále to, že správce daně se při stanovení daně stěžovatelem zvoleným způsobem nedopustil jakéhokoli pochybení (to stěžovatel ostatně ani netvrdí). Správce daně v souladu s relevantní právní úpravou vyměřil daň způsobem zvoleným stěžovatelem na základě skutečností jím uvedených, které odpovídají skutečnému stavu věci. Smyslem a účelem odvolacího řízení přitom je odstranění chyb řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně). Není proto možné, aby se stěžovatel poté, co dospěl k závěru, že tento způsob je pro něj méně výhodný, v odvolacím řízení domáhal jiného postupu. V odvolacím řízení tudíž nebyl tedy dán žádný důvod pro postup podle § 116 odst. 1 písm. a) či b) daňového řádu, tj. změnu či zrušení napadeného rozhodnutí.

[24] S ohledem na výše popsanou charakteristiku odvolacího daňového řízení a rozdílů mezi dokazovanými skutečnostmi a úkonem stanovícím volbu způsobu stanovení daně nelze přisvědčit ani argumentaci stěžovatele, že § 14 odst. 3 zákonného opatření neomezuje možnost poplatníka v odvolacím řízení změnit jednou učiněnou volbu způsobu určení srovnávací daňové hodnoty. Z uvedených souvislostí je totiž zřejmé, že toto ustanovení je třeba vyložit tak, že volba v něm uvedená platí pouze při podání daňového přiznání, tj. v nalézacím vyměřovacím řízení, nikoli v odvolacím řízení.

[25] Nejvyšší správní soud v této souvislosti ve shodě s městským soudem konstatuje, že žalobce měl možnost si dopředu vypočítat, jaká je směrná hodnota pro jeho nemovitost, měl zároveň svobodnou volbu rozhodnout se, zda pro vypočtení daně využije této směrné hodnoty porovnané s cenou sjednanou, či zda se obrátí na znalce. K takovéto volbě by měl daňový subjekt přistoupit obezřetně a zodpovědně, neboť se jedná o právní jednání, které jej zavazuje. Také s přihlédnutím k tomuto aspektu volby způsobu výpočtu daně z převodu nemovitostí má Nejvyšší správní soud za to, že učiněnou volbu již nelze v odvolacím řízení změnit.

[26] Rozšířený senát v usnesení ze dne 12. 2. 2008, č. j. 1 Afs 123/2006 – 59, č. 1543/2008 Sb. NSS, mimo jiné vyslovil, že § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů (nyní se jedná o § 7 odst. 7 téhož zákona) zakazuje pouze následnou změnu výdajů paušálních na výdaje skutečné a konstatoval, že druhý typ změny, tedy zvolení výdajů paušálních namísto výdajů skutečných při dodatečném daňovém přiznání zůstává nadále možný. Závěr městského soudu, že v daňovém řízení je zakázána zpětná změna způsobu uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, je v souladu s tímto usnesením.

[27] Ani uvedený závěr rozšířeného senátu, jímž připustil zvolení výdajů paušálních namísto výdajů skutečných při dodatečném daňovém přiznání, neznamená, že by bylo možné v posuzované věci v odvolacím daňovém řízení změnit způsob stanovení srovnávací hodnoty. Rozšířený senát totiž tuto možnost navázal na podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší nebo daňovou ztrátu nižší, tj. případy, kdy nastanou skutečnosti v důsledku kterých je daňový subjekt je povinen zaplatit daň vyšší než původně vyměřenou. K takovéto situaci v posuzované věci nedošlo, neboť stěžovatel se pouze domáhá pro něj výhodnějšího způsobu stanovení daně, tj. vyměření nižší, než původně stanovené daně, aniž by uváděl jakýkoli důvod pro podání dodatečného daňového přiznání.

[28] K námitce stěžovatele, že správce daně s odkazem na § 52 zákonného opatření zamítl dodatečné daňové přiznání (což ovšem stěžovatel nedoložil a nevyplývá to z obsahu spisu), Nejvyšší správní soud upozorňuje, že ji stěžovatel nevznesl v řízení před městským soudem. Nejvyšší správní soud proto pouze pro úplnost uvádí, že předmětem tohoto řízení není posuzování správnosti postupu správních orgánů při rozhodování o dodatečném daňovém přiznání stěžovatele.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[29] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[30] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 20. března 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu