ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Omnigon, s. r. o.,** se sídlem Na Fialce 16, Říčany, zastoupené Mgr. Pavlem Bartoněm, advokátem se sídlem Chodská 1383/22, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2017, č. j. 35983/17/5100-31461-709097 o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 8. 2019, č. j. 30 Af 47/2017 - 53,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Karlovarský kraj zaslal žalobkyni výzvu ze dne 22. 2. 2017, č. j. 70327/17/2406-70462-404908, k zaplacení nedoplatku na dani z nabytí nemovitých věcí ve výši 569 068 Kč. Odůvodnil ji poukazem na § 171 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, podle kterého je povinna jako ručitelka ve smyslu § 41 odst. 2 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí“) tento daňový nedoplatek uhradit. Proti této výzvě podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 17. 8. 2017, č. j. 35983/17/5100-31461-709097. V odůvodnění žalovaný uvedl, že daň z nabytí nemovitých věcí byla daňovému subjektu vyměřena ve výši 1 049 068 Kč, přičemž ten z vyměřené daňové povinnosti uhradil pouze částku ve výši 480 000 Kč. Dále uvedl, proč má za to, že správce daně vyměřil daň ve správné výši

i to, proč dospěl k závěru, že podmínky k úhradě daňového nedoplatku ručitelem byly v posuzovaném případě splněny.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u krajského soudu. Krajský soud žalobu zamítl. V odůvodnění vysvětlil, proč má za to, že výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem obsahuje veškeré zákonné náležitosti a proč není nepřezkoumatelná. Dále vysvětlil také to, proč postup žalovaného, resp. správce daně, nevykazuje žádné vady řízení, které by mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. K tvrzené nezákonnosti a protiústavnosti vyhlášky č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku (oceňovací vyhláška), ve znění účinném do 30. 9. 2014 (dále jen „oceňovací vyhláška“) krajský soud uvedl, že legislativní změna ve způsobu stanovení základu daně prostřednictvím tzv. nabývací hodnoty se dotkla výše cen nemovitostí a promítla se i do metodiky stanovení daně z nabytí nemovitých věcí. Krajský soud uvedl, že *„od 1. 1. 2014 poplatník této daně si mohl zvolit, že srovnávací cena bude odvozena od zjištěné ceny podle znaleckého posudku a k daňovému přiznání pak poplatník byl povinen doložit znalecký posudek. V daňovém přiznání pak vypočetl srovnávací daňovou hodnotu ve výši 75 % zjištěné ceny, která se porovnala s cenou sjednanou. Srovnávací daňová hodnota pak byla nabývací hodnotou v případě, byla-li vyšší než cena sjednaná a v ostatních případech se základ daně stanovil z ceny sjednané.“* Krajský soud následně konstatoval, že oceňovací vyhláška byla přijata v mezích zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (dále jen „zákon o oceňování majetku“) a že v tomto zákonném rámci Ministerstvo financí jejím prostřednictvím stanovilo postupy pro určení zjištění ceny. Proto neshledal, že by oceňovací vyhláška byla vydána v rozporu se zákonem.

[3] Krajský soud dále v souvislosti s protiústavností stanovené výše daně poukázal na důvody, pro které správce daně neuznal znalecký posudek předložený daňovým subjektem a pro něž přistoupil k přepočtu zjištěné ceny. Konstatoval přitom, že rozdíl ve výši ceny zjištěné předloženým znaleckým posudkem a ceny zjištěné přepočtem správce daně není pouze důsledkem aplikace oceňovací vyhlášky, ale že je také důsledkem odstranění věcných nesprávností, které znalecký posudek vykazoval. Daňový subjekt zvolil zjištěnou cenu a ta byla následně stanovena podle metodiky oceňovací vyhlášky. Krajský soud takový postup neshledal v rozporu s ústavním pořádkem, neboť ten byl podložen zákonem o oceňování majetku, který v § 33 odst. 1 zmocňuje Ministerstvo financí ke stanovení postupů pro určení zjištěné ceny oceňovací vyhláškou. Samotná daň z nabytí nemovitých věcí pak podle krajského soudu byla stanovena v souladu se zákonným opatřením o dani z nabytí nemovitých věcí ze základu daně, kterým se stala nabývací hodnota, a to srovnávací daňová hodnota, pro jejíž určení si daňový subjekt zvolil zjištěnou cenu. I ta přitom byla podle krajského soudu stanovena v souladu se zákonným zmocněním obsaženým v § 16 zákona o dani z nabytí nemovitých věcí podle zákona o oceňování majetku a podle oceňovací vyhlášky. Takový postup pak podle krajského soudu nenarušil princip rovnosti práv vyplývající z čl. 1 Listiny základních práv a svobod a není proto v rozporu s ústavním pořádkem.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost, v níž však, až na jednu výjimku, pouze opakovala či parafrázovala své žalobní tvrzení, aniž by reagovala na argumentaci krajského soudu. V kasační stížnosti tak uplatnila pouze důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť se krajský soud nezabýval její námitkou o „nezákonnosti“ a protiústavnosti oceňovací vyhlášky. Oceňovací vyhláška v rozhodném znění totiž podle stěžovatelky neodpovídala smyslu a účelu zákona o oceňování majetku. Ten v § 2 vychází z ceny obvyklé v místě a čase ocenění. Cena stanovená oceňovací vyhláškou proto podle stěžovatelky musí rovněž odpovídat skutečné a reálné obvyklé

ceně a nikoli ceně nadsazené a fiktivní. Krajský soud se však touto klíčovou námitkou vůbec nezabýval, resp. zabýval se jí pouze „po procedurální stránce“ a z jeho rozhodnutí nelze zjistit, na základě čeho ke svým závěrům dospěl. Jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[5] Žalovaný ve svém vyjádření předně uvedl, že napadený rozsudek obsahuje dostatek důvodů a není proto nepřezkoumatelný. V souvislosti s tvrzením stěžovatelky, že zjištěná cena převáděných nemovitostí je nadhodnocená, pak upozornil na skutečnost, že stěžovatelka své tvrzení dovozuje z vyjádření znalce, přesto však žádný revizní znalecký posudek ani znalecké vyjádření nepředkládá. Žalovaný proto považuje kasační stížnost za nedůvodnou.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a v mezích uplatněného důvodu. Vady, ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti, přitom neshledal.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval otázkou přípustnosti kasační stížnosti. Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, z čehož plyne, že musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, které napadá, a nikoli jiné byť související rozhodnutí. Nejvyšší správní soud opakovaně ve své judikatuře zdůraznil, že soudní řád správní nestanoví povinné zastoupení advokátem pouze formálně, ale že jeho smyslem je umožnit v kasačním řízení pokud možno kvalifikovanou polemiku s argumentací krajského soudu. Ačkoli lze v kasačním řízení řešit v zásadě jen ty otázky, které byly předmětem řízení už u krajského soudu, a z tohoto hlediska je proto logické, že kasační námitky nebudou argumentačně nijak převratné, vždy musí reagovat na konkrétní závěry krajského soudu. Nelze tedy akceptovat takovou kasační stížnost, v níž stěžovatel převezme pouze text žaloby, ve kterém změní jen své procesní pojmenování a doplní označení krajského soudu (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009 - 77, č. 2103/2010 Sb. NSS, ze dne 28. 5. 2020, č. j. 9 Azs 101/2020 - 17, nebo ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, č. 4051/2020 Sb. NSS).

[9] Krajský soud se v napadeném rozsudku neomezil na pouhé převzetí argumentace žalovaného a žalobními body se dostatečným způsobem zabýval. Na jeho argumentaci však stěžovatelka reagovala z větší části tak, že převzala či částečně parafrázovala text žaloby, změnila své procesní pojmenování a doplnila označení krajského soudu. Takto formulované námitky však nevyhovují kritériím stanoveným v § 103 odst. 1 s. ř. s., neboť nesměřují proti rozhodovacím důvodům napadeného rozsudku a jsou proto nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. O úplnou shodu se ale nejedná. Na straně 7 stěžovatelka doplnila kasační stížnost o novou argumentaci, kterou reaguje přímo na rozsudek krajského soudu. Nejvyšší správní soud proto neshledal kasační stížnost jako celek nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Předmětem přezkumu však učinil pouze tu námitku, v níž stěžovatelka novými argumenty zpochybňuje právě závěry krajského soudu.

[10] Stěžovatelka považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť se krajský soud nezabýval její námitkou o „nezákonnosti“ a protiústavnosti oceňovací vyhlášky. Taková skutečnost však sama o sobě nepřezkoumatelnost rozhodnutí nezpůsobuje. Judikatura se v otázce nepřezkoumatelnosti, ať už z důvodu nesrozumitelnosti či nedostatku

důvodů, ustálila na tom, že nepřezkoumatelným rozhodnutím je pouze natolik vadné rozhodnutí, které nelze reálně přezkoumat, např. pro absenci právních závěrů, které vyplývají z rozhodných skutkových okolností, nebo pro rozpor výroku s odůvodněním, pro absenci základních náležitostí, či pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Krajské soudy přitom nejsou povinny vyvracet jednotlivě každou dílčí námitku, jestliže své rozhodnutí celkově a přesvědčivě odůvodní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25, bod 19, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body 29-30, nebo nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SBNU 247).

[11] Ačkoli nelze přehlédnout, že krajský soud nereagoval na stěžovatelčinu námitku, že oceňovací vyhláška jde proti smyslu oceňovacího zákona tím, že stanovuje takové ceny nemovitostí, které se vymykají cenám obvyklým, z nichž tento zákon vychází, není napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Jeho odůvodnění totiž obsahuje takové argumenty, které podle Nejvyššího správního soudu v dostatečné míře podporují správnost závěrů, k nimž krajský soud v napadeném rozsudku dospěl.

[12] Na předloženou věc dopadají tato zákonná ustanovení (ve znění účinném od 1. 1. 2014 do 30. 9. 2014):

Podle § 11 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí „[n]*abývací hodnotou je a) sjednaná cena, b) srovnávací daňová hodnota, c) zjištěná cena, nebo d) zvláštní cena.*“

Podle § 12 odst.1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí „[n]*abývací hodnotou je sjednaná cena, a) je-li vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě, nebo b) stanoví-li toto zákonné opatření Senátu, že nabývací hodnotou je výlučně sjednaná cena.*“

Podle § 12 odst. 2 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí „[n]*abývací hodnotou je srovnávací daňová hodnota, je-li vyšší než sjednaná cena.*“

Podle § 14 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí „[s]*rovnávací daňová hodnota je částka odpovídající 75 % a) směrné hodnoty, nebo b) zjištěné ceny.*“

Podle § 14 odst. 3 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí „[p]*oplatník si může zvolit, zda k určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu, nebo zjištěnou cenu.*“

Podle § 15 odst. 1 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí „[s]*měrná hodnota vychází z cen nemovitých věcí v místě, ve kterém se nachází nemovitá věc, ve srovnatelném časovém období s tím, že se zohledňuje druh, poloha, účel, stav, stáří, vybavení a stavebně technické parametry nemovité věci.*“

Podle § 16 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí „[z]*jištěná cena je cena zjištěná podle zákona upravujícího oceňování majetku.*“

Podle § 2 odst. 1, věty první, druhé a třetí zákona o oceňování majetku „[m]*ajetek a služba se oceňují obvyklou cenou, pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování. Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby.*“

Podle § 2 odst. 3 zákona o oceňování majetku *„*[c]*ena určená podle tohoto zákona jinak než obvyklá nebo mimořádná cena, je cena zjištěná.*

[13] Krajský soud v souvislosti s námitkou nezákonnosti a protiústavnosti oceňovací vyhlášky poukázal na legislativní změny v oblasti oceňování majetku účinné od 1. 1. 2014 a stručně shrnul způsob, jakým se daň z nabytí nemovitých věcí v tomto období stanovila. Upozornil přitom na tzv. nabývací hodnotu, z níž se podle zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věci nově určoval základ daně. V souvislosti s tím krajský soud uvedl, že u většiny kupních smluv se nabývací hodnota stanovila porovnáním sjednané kupní ceny a srovnávací daňové hodnoty, přičemž vyšší z nich byla nabývací hodnotou. Dále uvedl, že poplatník daně si nově mohl zvolit, zda srovnávací daňová hodnota bude odvozena od zjištěné ceny podle znaleckého posudku a konstatoval, že v předložené věci této možnosti daňový subjekt využil a pro určení srovnávací daňové hodnoty si zvolil právě zjištěnou cenu. Krajský soud rovněž uvedl, že výše zjištěné ceny se v souladu s § 16 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí určovala podle zákona o oceňování majetku, který v § 33 odst. 1 zmocňuje Ministerstvo financí, aby vyhláškou stanovilo postupy pro určení zjištěné ceny a že v ní stanovené postupy tomuto zákonu odpovídají. Také poukázal na to, že s účinností od 1. 10. 2014 byla oceňovací vyhláška změněna, přičemž zdůraznil, že účelem této změny bylo přiblížit zjištěné ceny nemovitých věcí cenám sjednaným.

[14] Krajský soud tedy považoval za podstatné právě to, že subjekt daně si pro určení srovnávací daňové hodnoty zvolil zjištěnou cenu podle § 16 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí a nikoli směrnou hodnotu podle § 15 odst. 1 téhož zákonného opatření. Z těchto dvou možností to přitom byla právě směrná hodnota, která se v rozhodném období obsahově blížila ocenění obvyklou cenou, a nikoli zjištěná cena, pro jejíž určení dotčené zákonné opatření odkazovalo na zákon o oceňování majetku. Ten sice v § 2 odst. 1stanoví, že majetek a služba se oceňují obvyklou cenou, zjištěná cena z ní však s ohledem na jednoznačně vyjádřenou vůli zákonodárce nevychází (srov. § 2 odst. 3 zákona o oceňování majetku – *„cena určená podle tohoto zákona jinak než obvyklá nebo mimořádná cena, je cena zjištěná“*). Tento výklad pak respektuje i smysl zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Z důvodové zprávy k tomuto zákonnému opatření totiž vyplývá, že zavedení tzv. směrné hodnoty pro účely určení srovnávací daňové hodnoty představuje předstupeň k plánovanému budoucímu oceňování nemovitých věcí pro daňové účely obvyklou cenou, což je podmíněno naplněním registru nemovitých věcí dostatečným množstvím údajů o nemovitostech, včetně údajů cenových. I kdyby se tedy zjištěná cena vymykala rozsahu obvyklé ceny (což však stěžovatelka ve správním řízení a ani v soudním řízení správním neprokázala, neboť to pouze nepodloženě tvrdila), neměla by tato skutečnost sama o sobě žádný negativní vliv na soulad oceňovací vyhlášky se zákonem.

[15] Vyšší ceny než obvyklé rovněž nemohly mít vliv na ústavnost vyměřené daně. Ústavní soud opakovaně uvedl, že zákonodárce má velkou diskreci v tom, jakou daň zvolí, pouze nesmí zasáhnout do vlastnických práv takovým způsobem, kterým dojde ke zničení majetkové základny poplatníka (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, č. 405/2002 Sb., nález ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, N 113/34 SbNU 165, č. 512/2004 Sb., nebo nález ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08). Nejvyšší správní soud má za to, že nedoplatek na dani z nemovitostí vyměřený ve výši 569 068 Kč takový rdousící efekt zjevně nemá, ostatně to stěžovatelka ani netvrdila. V žalobě pouze namítla, že za pouhý převod vlastnictví byla nucena státu odvést daň ve výši 8,74 % ze směrné hodnoty nemovitostí, což nepovažuje za ospravedlnitelné. V předložené věci však základ daně nebyl odvozen od směrné hodnoty nemovitostí, ale od zjištěné ceny, která povahu obvyklé ceny nemá. Krajský soud proto nepochybil, pokud oceňovací vyhlášku na předloženou věc aplikoval. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem stěžovatelky, že by napadenému rozsudku více

prospělo, pokud by krajský soud i tuto námitku vypořádal. S ohledem na předestřená východiska, ke kterým judikatura dospěla v otázce nepřezkoumatelnosti, však nelze pomíjet skutečnost, že napadený rozsudek stále obsahuje dostatek důvodů (proč výzva správce daně splňuje zákonné náležitosti a proč je přezkoumatelná, proč postup žalovaného nevykazuje vady řízení a proč není oceňovací vyhláška nezákonná), pro které krajský soud žalobu zamítl a které v celkovém kontextu podporují správnost jeho závěrů. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek nepovažuje za nepřezkoumatelný. Námitka je tedy nedůvodná.

[16] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek krajského soudu je zákonný, a proto kasační stížnost proti němu podanou podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[17] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný byl ve věci úspěšný, prokazatelné náklady mu však v souvislosti s řízením o kasační stížnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak že nepřiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žádnému z účastníků (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 31. ledna 2022

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu