



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **MELVINSTON, SE**, se sídlem Za Vokovickou vozovnou 362/19, Praha, zastoupena Mgr. Michalem Žibřidem, advokátem se sídlem náměstí T. Bati 424, Sezimovo Ústí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 9. 2018, č. j. 15 Af 91/2016 - 87,

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 d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 14. 4. 2016, č. j. 1035026/16/2514-70462-507938 (dále též „platební výměr“), vyměřil Finanční úřad pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Teplicích (dále též „správce daně“), žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 472 000,- Kč. Předmětem daně bylo nabytí pozemku na základě prohlášení vkladatele podle § 60 odst. 1 obchodního zákoníku o vložení nemovitosti do základního kapitálu žalobkyně ze dne 15. 7. 2013 (dále též „prohlášení vkladatele“), s právními účinky vkladu ke dni 29. 8. 2014.

[2] Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 8. 2016, č. j. 34069/16/5100-31461-709097, zamítl.

II.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud nejprve konstatoval, že se nezabýval námitkou nepřezkoumatelnosti spočívající v nevypořádání všech odvolacích námitek, neboť tuto žalobkyně uplatnila teprve při ústním jednání před soudem, tedy

po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby. Jelikož tvrzená nepřezkoumatelnost nebránila věcnému přezkumu rozhodnutí žalovaného, nepřihlížel k ní ani z úřední povinnosti. Stejně tak krajský soud neshledal důvod pro předložení návrhu na zrušení přechodných ustanovení zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákonné opatření“) Ústavnímu soudu, jelikož tvrzenou mezeru v zákoně lze překonat standardními interpretačními metodami.

[4] Krajský soud neshledal ani namítané pochybení v procesním postupu správce daně, který zahájil vyměřovací řízení z moci úřední vydáním výzvy dle § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Jelikož žalobkyně na tuto výzvu reagovala, nebylo možné vyměřit daň dle pomůcek. Ze zákona neplyne povinnost správce daně za této situace zahájit před vyměřením daně daňovou kontrolu či postup k odstranění pochybností. Pro vyměření daně neplatí obdobný limit jako pro její doměření (srov. § 143 odst. 3 daňového řádu), nadto v posuzované věci nebylo sporu o skutkových okolnostech.

[5] Krajský soud se shodl rovněž s právním názorem orgánů finanční správy, že rozhodným okamžikem pro vznik daňové povinnosti jsou právní účinky vkladu do katastru nemovitostí. Tyto přitom nastaly za účinnosti zákonného opatření, přechodná ustanovení tedy na věc nedopadají. Pro vznik daňové povinnosti je naopak nerozhodný okamžik splacení vkladu, který nastal před účinností zákonného opatření. To vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 8 Afs 52/2013 - 24. Princip právní jistoty adresátům norem dle nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, nezaručuje absolutní neměnnost právní úpravy. Zejména v daňových věcech nelze spoléhat na to, že určité plnění v budoucnu nebude podléhat dani a je nutno počítat i s nepravou retroaktivitou. Krajský soud v případě žalobkyně neshledal žádné výjimečné okolnosti způsobující porušení principů právní jistoty a ochrany práv nabytých v dobré víře. Žalobkyně přijala vkladovou povinnost v okamžiku, kdy již byl návrh právní úpravy neobsahující osvobození vkladů nemovitostí do základního kapitálu od daně v legislativním procesu a nic jí nebránilo podat návrh na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí tak, aby byl realizován před účinností zákonného opatření.

III.

[6] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítá, že k vyměření daně došlo v rozporu s principy právní jistoty a ochrany práv nabytých v dobré víře, neboť obligační účinky převodu vlastnického práva nastaly v okamžiku, kdy byl převod od daně osvobozen. Stěžovatelka se tak spoléhala na to, že vklad nebude zatížen daní ani v budoucnu. Jelikož zákonné opatření neobsahuje příslušné přechodné ustanovení, měl krajský soud podat Ústavnímu soudu návrh na jeho zrušení. Nadto zákonné opatření neprošlo legislativním procesem a bylo přijato 4 měsíce po obligačních účincích převodu vlastnictví. Není rozhodné, že samotné předložení návrhu změny právní úpravy obligačním účinkům vkladu předcházelo. Argumentace krajského soudu je v tomto ohledu nedostačující; odkaz na nálezy sp. zn. Pl. ÚS 17/11 pak není vzhledem ke skutkovým odlišnostem příslušný. Rovněž názor, že se krajský soud nemohl z důvodu pozdního uplatnění zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti, je nesprávný a v rozporu s usneseními rozšířeného senátu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73 a ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84. Dále krajský soud neposoudil správně vadu řízení před správcem daně spočívající v tom, že daň byla stěžovatelce vyměřena odchylně od jejího tvrzení, aniž by správce daně užil procesní nástroje určené k prověřování daňových tvrzení, tj. postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu. Jeho výklad ponechává prostor pro nepřipustnou libovůli

pokračování

správce daně. Ze všech uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[7] Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, v němž odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a své vyjádření k žalobě. Kasační námitky nepovažuje za důvodné a plně se ztotožňuje s krajským soudem, že pro vznik daňové povinnosti jsou rozhodné věcněprávní (translační) účinky převodu vlastnického práva k nemovité věci, nikoliv účinky obligační. Dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 451/2017 - 25. Odůvodnění rozsudku dle jeho názoru splňuje požadavky kladené na ně judikaturou, krajský soud se zabýval rovněž namítanou nepřezkoumatelností odvolacího rozhodnutí. Stejně jako krajský soud se žalovaný nedomnívá, že by přechodná ustanovení byla protiústavní. Souhlasí rovněž s vypořádáním námitek týkajících se namítaného procesního pochybení správce daně. Proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanými vadami řízení. Tyto stěžovatelka spatřuje jednak v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného a dále v chybném procesním postupu ze strany správce daně. Dle názoru stěžovatelky krajský soud posoudil vytýkané vady nesprávně. V případě námitek nepřezkoumatelnosti pak krajský soud dle stěžovatelky postupoval v rozporu s konstantní judikaturou, když konstatoval, že se jí nemůže zabývat pro opožděnost.

[11] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno přísnou dispoziční zásadou, která se projevuje mimo jiné tím, že je soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu oprávněn přezkoumávat napadené výroky správního rozhodnutí jen v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního rozhodnutí. Takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78). Soudní řád správní nicméně předpokládá zrušení napadeného správního rozhodnutí z moci úřední, tedy i bez návrhu, v případě nicotnosti takového rozhodnutí (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Judikatura zdejšího soudu nad rámec uvedeného ustanovení dovodila, že postup z moci úřední přichází v úvahu i u vad spočívajících v nepřezkoumatelnosti podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to proto, že nepřezkoumatelnost zpravidla brání věcnému přezkumu a posouzení důvodnosti žalobních námitek (viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73). Na § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. ovšem nelze pohlížet jako na výjimku z dispoziční zásady; k vadám uvedeným v tomto ustanovení soud nepřihlíží z moci úřední vždy, ale jen v případech, kdy rozhodnutí vůbec není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek. Jinými slovy řečeno, krajský soud je oprávněn zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení, které nebyly žalobcem namítány, pouze pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů. Vady musí být takového charakteru, že vylučují jiný postup a rozhodnutí soudu než zrušení rozhodnutí bez ohledu na žalobní námitky

(srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Afs 79/2009 - 84).

[12] S ohledem na shora uvedené mohl krajský soud zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost, aniž tato vada byla stěžovatelkou výslovně namítána, pouze v případě, kdy by napadené rozhodnutí nebylo možné přezkoumat z hlediska žalobních námitek. Taková situace v projednávané věci nenastala. Stěžovatelka v žalobě uplatnila dvě námítky. Rozporovala procesní postup správce daně a soulad platebního výměru s ústavním pořádkem. Důvodnost těchto námitek přitom bylo možné bez dalšího posoudit na podkladě žalovaného rozhodnutí, které se srozumitelným a vnitřně bezrozporným způsobem vyjadřovalo jak k procesnímu postupu správce daně, tak k důvodům, proč byla stěžovatelce vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí. Krajský soud tedy postupoval správně, pokud se nezabýval dalšími jednotlivými výtkami stěžovatelky vznesenými při ústním jednání, v nichž dovozovala nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, ale hodnotil, zda je rozhodnutí žalovaného jako celek způsobilé soudního přezkumu. Tuto úvahu završil následujícím konstatováním v bodě 15 rozsudku: „*Namítané vady pak nejsou vadami, ke kterým by soud mohl přiblížit z úřední povinnosti, neboť tvrzená nepřezkoumatelnost rozhodně nebránila věcnému přezkumu rozhodnutí.*“

[13] Ani Nejvyšší správní soud neshledal takové vady rozhodnutí žalovaného, pro které by skutečně nebylo přezkoumání vůbec způsobilé a byl by dán důvod pro jeho zrušení. Tvrzení stěžovatelky, že se žalovaný nevypořádal s její ústavněprávní argumentací uvedenou v odvolání, neodpovídá skutečnosti. Stěžovatelka v odvolání vznesla námítky proti nesprávnému procesnímu postupu správce daně (stanovení daně dokazováním namísto pomůcek) a neuvedení způsobu, kterým správce daně stanovil v platebním výměru nabývací hodnotu (a základ daně) Opírala se přitom výlučně o podústavní normy. S oběma námítkami se žalovaný ve svém rozhodnutí řádně vypořádal. Není pravdou, že by součástí odvolání byla rovněž ústavněprávní argumentace, kterou žalovaný zcela pominul. Tuto argumentaci (odkazující na principy právní jistoty a ochrany práv nabytých v dobré víře) stěžovatelka uplatnila poprvé až v žalobě. Povinností žalovaného však není reagovat na všechna žalobní tvrzení, nemá dokonce ani povinnost k žalobě jakékoliv vyjádření předkládat. Je čistě na jeho úvaze, zda tak učiní a v jakém rozsahu se vyjádří.

[14] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval vytykávaným nesprávným procesním postupem správce daně. Tento dle stěžovatelky spočívá v tom, že jí správce daně vyměřil daň z nabytí nemovitých věcí bez toho, aby zahájil postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu.

[15] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně vyzval stěžovatelku dle § 145 odst. 1 daňového řádu k podání přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí z titulu nabytí nemovitých věcí na základě prohlášení vkladatele ze dne 15. 7. 2013, a to v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Uvedená výzva byla stěžovatelce doručena dne 4. 5. 2015. Stěžovatelka na výzvu odpověděla přípisem ze dne 10. 5. 2015 tak, že jí povinnost k podání daňového přiznání nevznikla, neboť předmětnou nemovitost nabyla před účinností zákonného opatření. Správce daně reagoval na tuto odpověď sdělením ze dne 30. 6. 2015, v němž stěžovatelce vysvětlil, proč ji považuje za poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí. Poukázal především na to, že k nabytí vlastnického práva došlo teprve jeho vkladem do katastru nemovitostí, přičemž právní účinky vkladu nastaly ke dni 29. 8. 2014, tj. po účinnosti zákonného opatření. Následně správce daně vydal dne 15. 3. 2016 sdělení o výsledku postupu vyměření daně při nepodání řádného daňového přiznání. V něm konstatoval, že stěžovatelka i přes výzvu daňové přiznání nepodala, a proto bude daň vyměřena z moci úřední, a to na základě vyjmenovaných důkazních prostředků, které správce daně opatřil. Dále popsal, jak bude stanoven základ daně, kolik činí sazba daně a vypočetl její výši. Na konci sdělení informoval stěžovatelku o tom, že se s podklady pro stanovení základu daně může seznámit u správce daně osobně, popřípadě podat písemně návrh na pokračování

pokračování

v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků po dobu 15 dnů ode dne doručení tohoto sdělení (17. 3. 2016). Stěžovatelka na sdělení nereagovala a správce daně vydal dne 14. 4. 2016 platební výměr.

[16] Nejvyšší správní soud se postupem dle § 145 odst. 1 daňového řádu, který správce daně iniciuje v případě nepodání daňového přiznání, zabýval v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013 - 29. Dospěl k závěru, že není-li daňový subjekt zcela nečinný, ale na výzvu správce daně věcně reaguje, tj. sdělí důvody, pro které není povinen daňové přiznání podat, nejsou dány podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu, přestože daňový subjekt nečinil své sdělení stran daňové povinnosti na předepsaném formuláři.

[17] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015 - 32, pak plyne, že na sdělení daňového subjektu obsahující věcnou reakci na výzvu správce daně k podání daňového přiznání je nutné nahlížet jako na daňové přiznání v materiálním smyslu. Tento závěr sice vyslovil Nejvyšší správní soud ve vztahu k reakci na výzvu správce daně k podání *dodatečného* daňového přiznání, nelze však shledat žádný rozumný důvod, proč by na věcnou reakci daňového subjektu na výzvu správce daně k podání *řádného* daňového přiznání, mělo být nahlíženo rozdílně než je tomu v případě *dodatečného* daňového přiznání. I zde je namíste posuzovat dle § 8 odst. 3 daňového řádu skutečný obsah přípisu daňového subjektu, kterým reaguje na výzvu správce daně k podání daňového přiznání bez ohledu na to, že tento není zachycen na předepsaném formuláři. Vyjádřila-li tedy stěžovatelka v odpovědi na výzvu správce daně ze dne 10. 5. 2015, že vklad nemovitě věci učiněný na základě prohlášení vkladatele ze dne 15. 7. 2013 nepovažuje za předmět daně z nabytí nemovitých věcí, a proto jí nemá být žádná daň vyměřena, jedná se nepochybně o věcnou reakci na výzvu správce daně, kterou je třeba považovat za daňové přiznání v materiálním smyslu.

[18] Se stěžovatelkou lze obecně souhlasit, že daňový řád upravuje formalizované kontrolní postupy sloužící k prověřování plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů tak, aby bylo dosaženo cíle správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daně (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Jsou jimi postup k odstranění pochybností a daňová kontrola. Pokud daňový řád předvídá pro zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti určitý formalizovaný postup, je správce daně povinen jej aplikovat, a to způsobem, který zákon stanoví. Hovoří-li důvodová zpráva k daňovému řádu (viz důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona ze dne 15. 12. 2008, sněmovní tisk č. 685) o tom, že „jde o postup (ucelený soubor úkonů), který je v tomto případě fakultativně realizován v rámci nalézacího řízení“, je třeba tuto fakultativnost spatřovat toliko v úvaze správce daně, zda přistoupí k vlastnímu ověřování tvrzené daňové povinnosti a jakým konkrétním kontrolním postupem tak učiní, nikoliv však, zda bude vůbec některý ze zákonem upravených kontrolních postupů aplikovat nebo bude postupovat zcela mimo tato zákonem stanovená kontrolní pravidla. V případech, kdy správci daně vzniknou *konkrétní* pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení či údajů v něm uvedených, je tedy na místě, aby zahájil postup k jejich odstranění podle § 89 daňového řádu, a tento v případě potřeby časově náročnějšího nebo rozsáhlejšího odstraňování pochybností ukončil a přešel do daňové kontroly dle § 90 odst. 3 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 - 27), respektive zahájil rovnou daňovou kontrolu dle § 87 daňového řádu tam, kde bude mít dobré důvody k domněnce, že postup k odstranění pochybností by k dosažení účelu daňového řízení nepostačoval (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147). Z logiky věci pak správce daně bude stejně postupovat i u takového podání, na které je třeba dle jeho obsahu jako na daňové tvrzení nahlížet. Nelze proto přisvědčit dílčímu závěru krajského soudu, že správce daně není povinen při zjišťování a stanovování daňové povinnosti v rámci

vyměřovacího řízení zahajovat postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu, není-li v dané věci sporu o skutkových okolnostech, ale toliko o právní posouzení. Zákodárce jasně vymezil formální pravidla, jak má dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem ve věci zjištění a stanovení daňové povinnosti vypadat.

[19] V posuzovaném případě správce daně poté, co obdržel odpověď stěžovatelky na výzvu k podání daňového přiznání, kterou je třeba hodnotit jako daňové přiznání v materiálním smyslu, postup k odstranění pochybností formálně nezahájil. Pokračoval v řízení zahájeném výzvou dle § 145 odst. 1 daňového řádu, sdělil stěžovatelce svůj postoj ke vzniku její daňové povinnosti, obstaral důkazní prostředky pro vyměření daně, seznámil stěžovatelku s výsledkem svého postupu, poskytl jí prostor pro seznámení se shromážděnými důkazními prostředky a vyjádření a poté vyměřovací řízení ukončil vydáním platebního výměru.

[20] Nezahájením postupu k odstranění pochybností se tedy správce daně dopustil pochybení, neboť nepostupoval striktně dle litery zákona. Dle názoru Nejvyššího správního soudu nicméně nelze považovat toto pochybení správce daně za natolik zásadní porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem, pro které měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit. Kvalitativně, především pak z hlediska zachování práv daňového subjektu, se totiž postup správce daně, kterým vedl vyměřovací řízení, v konečném důsledku nijak neodlišoval od toho, jakým by byl povinen postupovat při formálním zahájení postupu k odstranění pochybností. Ve sdělení ze dne 30. 6. 2015 správce daně stěžovatelce vysvětlil, proč ji považuje za poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí, tj. vyložil své pochybnosti o údajích uvedených v přípise stěžovatelky (považované za řádné daňové přiznání) stejným způsobem, jakým by k tomu byl povinen dle § 89 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelce přitom zanechal dostatečný časový prostor pro to, aby se k prezentovanému stanovisku správce daně vyjádřila. Následně ji ve sdělení ze dne 15. 3. 2016 seznámil se svými závěry, jakož i opatřenými důkazními prostředky a poskytl jí lhůtu 15 dnů pro seznámení s těmito podklady, případně předložení návrhu na pokračování v dokazování, tj. zachoval jí všechna práva garantovaná v § 90 odst. 2 daňového řádu. Přestože tedy správce daně nepostupoval formalizovaným postupem upraveným v daňovém řádu, nedopustil se evidentně žádného účelového postupu či libovůle s cílem obejít zákonem stanovená pravidla. Jednotlivé úkony prováděl v řádně zahájeném vyměřovacím řízení (výzvou dle § 145 odst. 1 daňového řádu), a obstarané důkazní prostředky stěžovatelce zpřístupnil, aby se mohla seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, které by jeho zjištění upřesnily, korigovaly či vyvrátily. Stěžovatelka ostatně ani netvrdí žádné negativní důsledky, které jí měl nesprávný procesní postup správce daně přivodit, tj. jakým konkrétním způsobem se tento nesprávný postup negativně promítl do jejích veřejných subjektivních práv či se dotkl její právní sféry; pouze obecně poukazuje na smysl kontrolních postupů a polemizuje s názorem krajského soudu. Za této situace by bylo ze strany krajského soudu přepjatým formalismem, aby pro ryze formální pochybení bez dopadů do veřejných subjektivních práv stěžovatelky rozhodnutí žalovaného rušil.

[21] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud neshledal stěžovatelkou vytýkané vady řízení před správními orgány; její námitky jsou proto nedůvodné.

[22] Ve věci samé stěžovatelka opakuje svou žalobní argumentaci založenou na přesvědčení, že k vyměření daně došlo v rozporu s principy právní jistoty a ochrany práv nabytých v dobré víře. Jejich porušení spatřuje v tom, že v době vzniku obligacních účinků převodu vlastnického práva k předmětu vkladu nepodléhal tento převod zdanění z důvodu osvobození zakotveného v tehdy platném zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále též „zákon o trojdani“), které nová právní úprava v zákonném opatření nepřejala.

pokračování

[23] Nejvyšší správní soud se přechodem mezi právní úpravou zdanění vkladů nemovitých věcí do základního kapitálu obchodních společností dle zákona o trojdani a zákonným opatřením, již zabýval. Jednalo se navíc o skutkově obdobné situace, kdy k rozhodnutí o zvýšení základního kapitálu, respektive ke splacení vkladu, došlo ještě za účinnosti zákona o trojdani a k nabytí vlastnického práva již za účinnosti zákonného opatření. Jednoznačně přitom konstatoval, že daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí vzniká dnem zápisu vlastnického práva k nemovitosti do katastru nemovitostí; z hlediska daňového je pak zcela irrelevantní, kdy došlo ke skutečnostem, které předcházely tomuto okamžiku. Došlo-li proto ke vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí až v roce 2014, vznikla daňová povinnost po počátku účinnosti zákonného opatření a osvobození od daňové povinnosti je třeba posuzovat dle tohoto právního předpisu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 1 Afs 60/2018 - 41, a ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 451/2017 - 25). Orgány finanční správy ani krajský soud tedy nepochybily, když na posuzovanou věc aplikovaly zákonné opatření a nepřihlédly k osvobození od daně z převodu nemovitostí, které v rozhodnou dobu již neplatilo.

[24] S ohledem na výše uvedené považuje Nejvyšší správní soud za nutné nejprve uvést, že v případě zrušení osvobození vkladů do základního kapitálu obchodních společností od zdanění se přísně vzato nejedná o retroaktivitu v žádném slova smyslu. Osvobození vkladů od zdanění daní z převodu nemovitostí bylo upraveno samostatně v zákoně o trojdani, který byl s účinností k 31. 12. 2013 zrušen, přičemž z žádného jeho ustanovení nevyplývala jakási nadčasovost tohoto osvobození či garance jeho dalšího zachování. Naopak, při novelizacích zákona o trojdani bylo opakovaně navrhováno zrušení či omezení daného osvobození s odůvodněním, že historická úloha dané normy spočívající v podporování vzniku obchodních společností a družstev a s tím souvisejícího zahájení a rozvinutí podnikatelské činnosti v České republice, již byla nepochybně splněna (viz vládní návrh zákona ze dne 8. 7. 2003, sněmovní tisk č. 395 nebo vládní návrh zákona ze dne 9. 9. 2011, sněmovní tisk č. 473). Právní úprava zákonného opatření, která nabyla účinnosti dne 1. 1. 2014, pak dopadá až na vklady, ke kterým došlo po tomto datu. Zdaňován je tedy předmět daně, k němuž došlo po nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření; v minulosti nastalé skutečnosti nejsou nijak dotčeny. Zatímco u nepravé retroaktivity nelze *a priori* vyloučit, že zájem jednotlivce na aplikaci předchozí právní úpravy v konkrétním případě převáží nad veřejným zájmem na její změně s ohledem na zásadu právní jistoty a ochrany důvěry v právo, v případě změny nastavení pravidel zdanění určitých plnění *pro futuro* bude případný zásah do legitimního očekávání a právní jistoty spíše zcela výjimečný.

[25] Krajský soud tedy správně vycházel z toho, že ústavní principy právní jistoty a ochrany práv nabytých v dobré víře nelze vykládat natolik široce, aby stěžovatelce zajistily absolutní neměnnost a stabilitu právních předpisů, zejména pak v oblasti daňové. S ohledem na konkrétní aspekty věci pak neshledal ani žádné zásadní okolnosti, které by svědčily tomu, že byly uvedené principy porušeny. Poukázal především na to, že legislativní proces nové právní úpravy zdanění převodů nemovitých věcí započal více než dva měsíce předtím, než se stěžovatelka zavázala poskytnout vklad a dále na nezvykle dlouhou prodlevu mezi datem prohlášení vkladatele (15. 7. 2013) a podáním návrhu na vklad vlastnického práva (29. 8. 2014). Nejvyšší správní soud považuje odůvodnění krajského soudu za zcela dostačující a věcně správné. Z hlediska ochrany právní jistoty je třeba dle názoru Nejvyššího správního soudu věc hodnotit v širším časovém rámci, než jen pouze z hlediska toho, že přijetí vkladového závazku předcházelo nabytí účinnosti zákonného opatření. Rozhodující je, že v době přijetí závazku poskytnout nepeněžní vklad v podobě nemovité věci byl objektivně k dispozici dostatek informací o plánované změně v otázce jeho osvobození od zdanění, a stěžovatelka se tak mohla na budoucí změny připravit a přizpůsobit jim své rozhodnutí, respektive pozdější chování. Nejednalo se přitom pouze o to, že v legislativním procesu se již nacházel vládní návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí, jak uvedl krajský soud. Zohlednit je třeba dále to, že v rozhodnou dobu bylo zrušení osvobození

pro podnikatele součástí platné právní úpravy, neboť bylo do zákona o trojdani vloženo již zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Ke zrušení tohoto osvobození mělo dojít dle uvedené novelizace s účinností od 1. 1. 2015, zákonné opatření tak pouze zrušení předmětného osvobození přežalo a jeho účinnost toliko posunulo o rok dříve. V době přijetí vkladového závazku ze strany stěžovatelky tedy existovaly dostatečně silné signály o tom, že pro tento typ transakce do budoucna nebude osvobození od zdanění platit, a bylo na ní, aby jim podřídila své chování, např. neotálela s podáním návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí, čímž mohla účinky zákonného opatření na svou situaci zcela eliminovat.

[26] Oporu pro výše uvedené závěry poskytuje i usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 7. 2018, sp. zn. II. ÚS 1926/18, v němž byl testu ústavnosti podroben již zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 451/2017 - 25. Zde Ústavní soud mimo jiné konstatoval: „*Je totiž primárně na uvážení zákonodárce - samozřejmě jeho úvaha nesmí vykazovat ústavněprávní diskrepanci, ale to stěžovatelka v ústavní stížnosti ani nenaznačuje - s jakou skutečností předmět daně spojí. Nabývá-li se podle občanskoprávních předpisů vlastnické právo k nemovitým věcem (až) zápisem do veřejného seznamu (proti čemuž se stěžovatelka nevymezuje) a je-li předmětem daně z nabytí nemovitých věcí úplatné nabytí jejich vlastnictví, pak je zcela logické, že daňová povinnost daňový subjekt stihá až po takovém zápisu vlastnického práva do katastru nemovitostí. Je sice možné, že kroky k zápisu vlastnického práva byly započaty dlouho před samotným zápisem, nicméně zákonodárce při nabývání nemovitých věcí upřednostnil veřejnoprávní aspekt nabývání před soukromoprávním (tedy například před rozhodnutím příslušného orgánu společnosti nebo před podpisem smlouvy atp.), což je třeba respektovat. Na těchto závěrech nemůže nic změnit ani stěžovatelkou naznačená "nahodilost" okamžiku rozhodnutí orgánu veřejné moci (tzn. katastru nemovitostí). Podle názoru Ústavního soudu totiž okamžik jeho rozhodnutí není o nic nahodilejší než například okamžik, v němž je smlouva podepsána. Naopak řízení před orgánem veřejné moci má zákonem stanovená pravidla, včetně lhůt, což u jednání soukromoprávních být splněno nemusí. Zcela nad tento rámec je nutné rovněž upozornit, že změny související s poplatníkem daně z nabytí nemovitosti nemovitých věcí byly ještě před účinností zákonného opatření široce diskutovány (stěžovatelka se tak mohla na tyto změny připravit), když nadto - což je v této věci podstatné - podle § 1 zákonného opatření senátu ve znění do 31. 10. 2016 bylo možné poplatníka předmětné daně určit dohodou - mohl jím být tedy jak převodce, tak nabyvatel nemovitých věcí. K této okolnosti se ovšem stěžovatelka v ústavní stížnosti vůbec nevyjadřuje.*“ (důraz přidán)

[27] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému dospěl k závěru, že kasační námitky stěžovatelky nejsou důvodné, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

[28] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec 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 9. července 2019

Mgr. David Hipšr
předseda senátu