



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **S – REAL a. s.**, IČO: 2546108,
sídlem Moskevské náměstí 2172/3, 415 01 Teplice,
zastoupená daňovým poradcem Ing. Janem Matějkou,
sídlem Straky 1, 417 71 Zabrušany,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2017, č. j. 15845/17/5100-31461-711145,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou prostřednictvím svého zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2017, č. j. 15845/17/5100-31461-711145, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 9. 2016, č. j. 1920503/16/2514-70461-507699, 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 § 145 odst. 1 ve spojení s § 139 odst. 1 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalobkyni vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 212 000 Kč.

Žaloba

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

2. V žalobě žalobkyně uvedla, že předmětem sporu je vznik daňové povinnosti žalobkyně k dani z nabytí nemovitých věcí v podobě vkladu pozemku do základního kapitálu žalobkyně. Dle názoru žalobkyně daňová povinnost žalobkyni vůbec nevznikla. Žalobkyně předně namítla, že postup správce daně při zjištění daně byl v rozporu s § 5 odst. 1 daňového řádu a v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, tedy se zásadou zákonnosti. Žalobkyně na výzvu správce daně k podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí odpověděla sdělením, které je v materiálním smyslu řádným daňovým tvrzením a ve kterém deklarovala nulovou daňovou povinnost. Tímto úkonem tak bylo zahájeno vyměřovací řízení podle § 135 daňového řádu, zakončené vydáním platebního výměru. Svůj právní názor žalobkyně opírala o judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky č. j. 5 Afs 160/2006-52, 5 Afs 105/2013-29, 9 Afs 66/2015-36 a 2 Afs 69/2015-32), přičemž podle jejího názoru je v souladu se zásadou přípustnosti analogie v procesním právu nerozhodné, zda se jedná o výzvu k podání řádného daňového tvrzení či o výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. Za účelem prověření daňového tvrzení daňový řád předpokládá užití toliko dvou procesních institutů správcem daně, kterými jsou postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu a daňová kontrola podle § 85 daňového řádu. Tím, že správce daně prováděl prověřování daňového tvrzení žalobkyně bez užití institutu postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly, postupoval správce daně v rozporu se zásadou zákonnosti. Na podporu svých tvrzení odkázala žalobkyně na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 66/2015-36 a č. j. 1 Afs 107/2014-31.
3. Žalobkyně závěrem namítla, že platební výměr byl vydán v rozporu s ústavním pořádkem, neboť byl porušen princip právní jistoty žalobkyně a princip ochrany práv nabytých v dobré víře. Kvalifikované projevy vůle směřující k navýšení základního kapitálu žalobkyně nepeněžitým vkladem společností UNITRANSPORT, s. r. o., coby vkladatelem a žalobkyní coby nabyvatelem vkladu byly učiněny v době účinnosti tehdy platné právní úpravy, zakotvující osvobození vkladů nemovitostí vložených do základního kapitálu obchodní společnosti od daně darovací a daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o trojdani“). Tyto právní úkony byly navíc učiněny před zveřejněním zákonného opatření, a nelze je tudíž považovat za účelový postup, vedený snahou vyhnout se daňové povinnosti žalobkyně. Žalobkyně jednala v dobré víře, že nebude muset z nabytého vkladu platit daň, a s tímto vědomím i vklad od vkladatele přijala. Žalobkyni nelze klást k tíži, že mezi okamžikem splacení nepeněžitého vkladu a okamžikem vzniku daňové povinnosti ve smyslu § 3 daňového řádu nastala významná časová prodleva, během níž došlo k nabytí platnosti právní úpravy, která vklad nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti činí předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, neboť žalobkyně nenese žádnou odpovědnost za složitost právní úpravy, kterou se řídí proces realizace vkladu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

4. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž trval na právním názoru vyjádřeném v žalobou napadeném rozhodnutí a plně odkázal na jeho odůvodnění. Uvedl, že rozhodným okamžikem pro vznik daňové povinnosti jsou právní účinky vkladu do katastru nemovitostí. Poukázal na závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku č. j. 8 Afs 52/2013-24. Pakliže správce daně aplikoval ustanovení

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zákonného opatření účinného ke dni 24. 1. 2017, kdy došlo k převodu vlastnického práva ve prospěch žalobkyně a tím i vzniku daňové povinnosti, nelze v tomto dle názoru žalovaného spatřovat žalobkyní tvrzený rozpor s principem právní jistoty a ochrany dobré víry nabytých práv. Pojetí okamžiku vzniku daňové povinnosti v souvislosti s převodem vlastnických práv k nemovitým věcem zapsaným v katastru nemovitostí se nabytím účinnosti zákonného opatření senátu nezměnilo.

5. Setrval na stanovisku, že žalobkyně nepodala řádné daňové tvrzení, a to ani poté, co k tomu byla správcem daně vyzvána. Z tohoto důvodu nemohl správce daně ani zahájit postup k odstranění pochybností, neboť zde nebylo žádné řádné daňové tvrzení, které by správce daně mohl prověřovat. Uvedl, že rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 160/2006-52, 5 Afs 105/2013-29, 9 Afs 66/2015-36 a 2 Afs 69/2015-32 na posuzovanou věc nedopadají, neboť v případě nyní řešeném jde o podání řádného daňového přiznání, zatímco v uvedeném rozsudku šlo o dodatečné daňové tvrzení a postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Zdůraznil, že správce daně nadto umožnil žalobkyni seznámit se s důkazními prostředky, z čehož je zřejmé, že žalobkyně nebyla postupem správce daně jakkoliv zkrácena na svých právech. Správce daně disponoval důkazními prostředky, které si sám opatřil podle § 92 odst. 2 daňového řádu, tj. notářským zápisem, znaleckým posudkem a prohlášením vkladatele. Poukázal na to, že žalobkyně měla možnost podat návrh na pokračování v dokazování, což však neučinila, a proto správce daně přistoupil ke stanovení daně platebním výměrem. Námitku žalobkyně proto považoval za nedůvodnou.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

6. Žalobkyně v replice trvala na tom, že písemnou odpovědí na výzvu k podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí podala v materiálním smyslu řádné daňové tvrzení, ve kterém deklarovala nulovou daňovou povinnost, čímž bylo zahájeno vyměřovací řízení ve smyslu § 135 daňového řádu, zakončené vydáním platebního výměru. Zopakovala, že za účelem prověření daňového tvrzení daňový řád předpokládá užití toliko dvou procesních institutů správcem daně, kterými jsou postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu a daňová kontrola podle § 85 daňového řádu. Byla toho názoru, že daň nelze vyměřit nebo doměřit na základě výsledků vyhledávací činnosti za použití neformálního postupu, který daňový řád nepředpokládá. Zdůraznila, že zdanění vkladu představuje změnu právního stavu, ke které došlo po navýšení základního kapitálu žalobkyně. Zákonným opatřením tak se zpětnou účinností došlo k odnětí práva žalobkyně z nabytí vkladu neplatit daň, a v důsledku retroaktivní změny právního stavu tudíž došlo k porušení zásady ochrany práv nabytých žalobkyní.

Ústní jednání soudu

7. Při jednání soudu konaném dne 11. 3. 2020 zástupce žalobkyně zdůraznil, že žalobou napadené rozhodnutí považuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Konstatoval, že odvolací námitky žalobkyně v rámci daňového řízení směřovaly na dva okruhy otázek, prvním bylo procesní pochybení daňových orgánů při stanovení daně a druhým okruhem bylo porušení ústavního principu legitimního očekávání. Právě s tímto druhým okruhem otázek se dle zástupce žalobkyně žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí řádně nevypořádal. K této otázce se dle zástupce žalobkyně vztahuje odůvodnění obsažené výlučně v odstavcích 46 a 47 žalobou napadeného rozhodnutí. Zástupce žalobkyně zdůraznil, že pokud bylo argumentováno porušením ústavního principu, nelze akceptovat

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vypořádání této námitky argumentací odkazující na daňový řád, neboť mělo být argumentováno na úrovni ústavního práva. Proto dle jeho názoru argumentace před odstavci 46 a 47 žalobou napadeného rozhodnutí nemůže být považována za vypořádání dané odvolací námitky žalobkyně. Byl toho názoru, že nelze odkazovat na vypořádání této námitky uceleným argumentačním systémem opřeným o jednoduché právo; opět by musel být takový argumentační systém opřen o argumentaci na úrovni ústavní. Ve vztahu k rozsahu a obsahu odůvodnění daňového rozhodnutí zástupce žalobkyně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, sp. zn. 5 Afs 65/2013. Rovněž zdůraznil, že z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že není úkolem soudu nahrazovat chybějící argumentaci správního orgánu. Zástupce žalobkyně uvedl, že závěr obsažený v odstavci 46 žalobou napadeného rozhodnutí je v přímém rozporu s citací nálezů Ústavního soudu, o který se závěr opírá.

8. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. K otázce okamžiku vzniku daňové povinnosti trval na tom, že v daném případě rozhodným okamžikem byl den, kdy nabyl účinku vklad práva vlastnického ve prospěch žalobkyně do katastru nemovitostí. Souladně s tímto názorem judikoval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, sp. zn. 1 Afs 451/2017, který byl napaden následně i ústavní stížností, kterou Ústavní soud odmítl rozhodnutím ze dne 9. 7. 2018, sp. zn. II. ÚS 1926/18. K otázce zákonnosti procesního postupu správce daně zdůraznil, že reakci na výzvu správce daně ze strany žalobkyně není možné považovat za daňové přiznání v materiálním smyslu. I kdyby tomu tak bylo, nejednalo se dle jeho názoru o pochybení ze strany správce daně takového rázu, které by mohlo způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé, neboť žalobkyně nebyla v rámci celého daňového řízení nijak krácena na svých právech. Ve vztahu k námitce nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, kterou zástupce žalobkyně vznesl při jednání soudu, uvedl, že tato námitka nebyla obsažena v podané žalobě, a proto se dle jeho názoru jedná o nepřipustnou opožděnou námitku.

Posouzení věci soudem

9. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
10. Z obsahu správního spisu soud zjistil pro posouzení věci následující podstatné skutečnosti. Z prohlášení vkladatele podle § 60 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „obchodní zákoník“) o vložení nemovitosti do základního kapitálu žalobkyně ze dne 31. 12. 2013 (dále jen „prohlášení vkladatele“) a notářského zápisu N 183/2013 a NZ 160/2013 ze dne 31. 12. 2013 (dále jen „notářský Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zápis“) vyplývá, že společnost UNITRANSPORT, s. r. o., vložila pozemek p. č. „X“, jehož součástí je stavba č. p. „X“, v katastrálním území „X“ jako nepeněžitý vklad do základního kapitálu žalobkyně. Právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí vznikly dnem 24. 1. 2014 (tohoto dne byl žalobkyní návrh podán) a vklad práva byl proveden dne 21. 2. 2014. Výzvou k podání daňového přiznání ze dne 6. 4. 2016 správce daně vyzval žalobkyni podle § 145 odst. 1 daňového řádu k podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí podle zákonného opatření s případnými přílohami v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy. Nato žalobkyně reagovala odpovědí ze dne 26. 4. 2016, ve které uvedla, že nabyla předmětnou nemovitost na základě Notářského zápisu dne 31. 12. 2013, a z tohoto důvodu není poplatníkem podle zákona o trojdani a není povinna ani podat přiznání k dani z převodu nemovitostí. Výslovně uvedla, že zákonné opatření účinné od 1. 1. 2014 nelze v jejím případě aplikovat. Správce daně zaslal žalobkyni sdělení ze dne 4. 5. 2016, v němž vyložil svůj právní názor na věc s tím, že se použije § 60 obchodního zákoníku, právní účinky vkladu vlastnického práva nastaly dne 29. 8. 2014 (pozn. soudu - správně mělo být uvedeno 24. 1. 2014), a proto se jedná o předmět daně z nabytí nemovitých věcí. Dále správce daně zaslal žalobkyni sdělení o výsledku postupu vyměření daně při nepodání řádného daňového přiznání, v němž sdělil žalobkyni, že daň bude vyměřena z moci úřední v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu, vyjmenoval důkazní prostředky, a to prohlášení vkladatele, notářský zápis a znalecký posudek č. 243/3383/2013, a uvědomil žalobkyni, že se s nimi může seznámit ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení tohoto sdělení. Žalobkyně v podání ze dne 22. 7. 2016 uvedla, že s daným obsahem sdělení správce daně nesouhlasí, a bude-li na jeho základě vydán platební výměr, bude nucena využít všech řádných i mimořádných opravných prostředků k jeho zrušení, neboť postup správce daně považuje za protiústavní. Nato dne 2. 9. 2016 vydal správce daně platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí č. j. 1920503/16/2514-70461-507699, kterým vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 212 000 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl a výše uvedený platební výměr správce daně potvrdil.

11. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Soud se musel nejprve zabývat rozsahem přezkumu v dané věci, přičemž dospěl k závěru, že se nemůže zabývat námitkou žalobkyně o nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, spočívající v tom, že se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí řádně nevypořádal s odvolací námitkou o porušení ústavního principu legitimního očekávání. Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. je možno rozšiřovat žalobní body ve lhůtě pro podání žaloby. Uvedené námitky byly vzneseny poprvé až při jednání soudu dne 11. 3. 2020, tedy dávno po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby dle § 72 odst. 1 s. ř. s., která uplynula již dne 13. 6. 2017. Namítaná vada pak není vadou, ke které by soud mohl přihlížet z úřední povinnosti, neboť tvrzená nepřezkoumatelnost rozhodně nebránila věcnému přezkumu rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2006, č. j. 1 Afs 157/2004-70; usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, www.nssoud.cz). Nad rámec potřebného odůvodnění soud konstatuje, že žalovaný se odvolací námitkou žalobkyně o porušení ústavního principu legitimního očekávání zabýval výslovně v odstavcích 44 až 47 žalobou napadeného rozhodnutí. Soud dále poznamenává, že závěr obsažený v odstavci 46 rozhodnutí žalovaného se nevztahuje

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

pouze k citaci nálezu Ústavního soudu obsažené v tomto odstavci, nýbrž též k obsahově souvisejícím odstavcům 44 až 45. Soud tedy nemůže souhlasit se žalobkyní v tom, že by závěr uvedený v odstavci 46 rozhodnutí žalovaného byl v přímém rozporu s citací nálezu Ústavního soudu obsaženou v tomto odstavci. Argumentaci žalovaného o tom, že neshledal důvodnou odvolací námitku žalobkyně o porušení ústavního principu legitimního očekávání, soud shledal zcela dostačující, a rozhodnutí žalovaného je tak přezkoumatelné.

13. Soud se zabýval vytykaným nesprávným procesním postupem správce daně. Tento dle žalobkyně spočívá v tom, že jí správce daně vyměřil daň z nabytí nemovitých věcí bez toho, aby zahájil postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu. Soud při vypořádání této námítky poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 379/2018-40, www.nssoud.cz, ve kterém se zabýval totožnou argumentací, jakou uplatnila žalobkyně v této žalobě. Zmíněným rozsudkem Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 5. 9. 2018, č. j. 15 Af 91/2016-87. V rozsudku č. j. 7 Afs 379/2018-40 Nejvyšší správní soud uvedl, že *„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 neučinil své sdělení stran daňové povinnosti na předepsaném formuláři.*
14. 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 namístě 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 nemovité 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.*
15. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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. Zákonodárce jasně vymezil formální pravidla, jak má dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem ve věci zjištění a stanovení daňové povinnosti vypadat.

- 16. 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 stěžovateli 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.*
- 17. 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 (považovaném 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*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

18. *Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud neshledal stěžovatelkou vytýkané vady řízení před správními orgány; její námitky jsou proto nedůvodné.“*
19. Soud tyto závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku č. j. 7 Afs 379/2018-40, které jsou přílehlivé i v této projednávané věci, plně sdílí a neshledává žádné důvody, proč by se měl od závěrů formulovaných v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu jakkoli odchýlit. Soud proto konstatuje, že správce daně se nezahájením postupu k odstranění pochybností dopustil pochybení, neboť nepostupoval v souladu s daňovým řádem. V posuzovaném případě měl totiž správce daně poté, co obdržel odpověď žalobkyně na výzvu k podání daňového přiznání, kterou je třeba hodnotit jako daňové přiznání v materiálním smyslu, zahájit postup k odstranění pochybností. Místo tohoto postupu však správce daně pokračoval v řízení zahájeném výzvou dle § 145 odst. 1 daňového řádu, sdělil žalobkyni svůj postoj ke vzniku její daňové povinnosti, obstaral důkazní prostředky pro vyměření daně, seznámil ji s výsledkem svého postupu, poskytl jí prostor pro seznámení se shromážděnými důkazními prostředky a vyjádření, a poté vyměřovací řízení ukončil vydáním platebního výměru.
20. Ve shodě s názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 379/2018-40 soud konstatuje, že toto pochybení správce daně nelze považovat za natolik zásadní porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem, pro které by měl žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušit. Postup správce daně, kterým vedl vyměřovací řízení, se v konečném důsledku nijak neodlišoval od toho, jakým by byl povinen postupovat při formálním zahájení postupu k odstranění pochybností. Ve sdělení ze dne 4. 5. 2016 správce daně žalobkyni vysvětlil, proč ji považuje za poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí, tj. vyložil své pochybnosti o údajích uvedených v podání žalobkyně (považovaném za řádné daňové přiznání) stejným způsobem, jakým by k tomu byl povinen dle § 89 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyni přitom zanechal dostatečný časový prostor pro to, aby se k prezentovanému stanovisku správce daně vyjádřila. Následně ji ve sdělení ze dne 8. 7. 2016 seznámil se svými závěry, jakož i opatřeními 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 žalobkyni zpřístupnil, aby se mohla seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, které by jeho zjištění upřesnily, korigovaly či vyvrátily. Žalobkyně 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. Za této situace by bylo ze strany soudu přepjatým formalismem, aby pro ryze formální pochybení bez dopadů do veřejných subjektivních

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

práv žalobkyně rozhodnutí žalovaného zrušil. Námitkám žalobkyně proto soud nepřisvědčil.

21. Dále soud hodnotil námitku žalobkyně, že k vyměření daně došlo v rozporu s principy právní jistoty a ochrany práv nabytých v dobré víře. Jejich porušení spatřovala v tom, že v době vzniku obligačních účinků převodu vlastnického práva k předmětu vkladu nepodléhal tento převod zdanění z důvodu osvobození zakotveného v tehdy účinném zákoně o trojdani, které nová právní úprava v zákonném opatření nepřevzala.
22. Soud opětovně poukazuje na závěry rozsudku č. j. 7 Afs 379/2018-40, v němž se Nejvyšší správní soud vypořádal s totožně znějící námitkou. Nejvyšší správní soud uvedl, že „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.
23. 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 daně 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.
24. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 přejalo 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.

25. 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 nemovitém 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 rámeček 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.“

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

26. Soud k této argumentaci, kterou lze převzít i v této věci a kterou zdejší soud plně sdílí, nemá co dodat. V projednávaném případě došlo k účinkům vkladu vlastnického práva ke dni 24. 1. 2014, tj. za účinnosti zákonného opatření, a žalobkyně tak byla povinna uhradit daň z nabytí nemovitých věcí v případě vkladu nepeněžitého vkladu do jejího základního kapitálu, jehož předmětem byla nemovitá věc. Skutečnost, že k obligačním účinkům vkladu nemovité věci do základního kapitálu žalobkyně došlo dne 31. 12. 2013, je pro vznik daňové povinnosti k dani z nabytí nemovitých věcí nerozhodná. Soud dodává, že žalobkyni nic nebránilo podat návrh na vklad do katastru nemovitostí již dne 31. 12. 2013. V takovém případě by právní účinky vkladu nastaly před účinností zákonného opatření, které by se tak nepoužilo. Takto ovšem žalobkyně nepostupovala, a proto se nemůže úspěšně dovolávat osvobození od daně upraveného v již neúčinné právní úpravě. Soud proto uzavírá, že daňové orgány nepochybily, když na posuzovanou věc aplikovaly zákonné opatření a nepřihlédly k osvobození od daně z převodu nemovitostí, které v rozhodnou dobu již neplatilo. Námitky žalobkyně, že k vyměření daně došlo v rozporu s principy právní jistoty a ochrany práv nabytých v dobré víře, nejsou důvodné.
27. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
28. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Ústí nad Labem 11. března 2020

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)