



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Markéty

Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **MELVINSTON, SE**, IČO: 28447671,
sídlem Za Vokovickou vozovnou 362/19, 161 00 Praha 6,
zastoupená daňovým poradcem Ing. Janem Matějkou,
sídlem Straky 1, 417 71 Zabušany,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2018, č. j. 43431/18/5100-31461-709097,

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 27. 9. 2018, č. j. 43431/18/5100-31461-709097, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 8. 2016, č. j. 1871156/16/2514-70462-507938, kterým byla podle § 32 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 § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalobkyni uložena pokuta za opožděné tvrzení daně ve výši 23 600 Kč.

Žaloba

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2. V žalobě žalobkyně uvedla, že pokuta uložená za opožděné tvrzení daně je příslušenstvím daně a jako taková sleduje osud daně. Meritem sporu je tudíž vznik daňové povinnosti žalobkyně k dani z nabytí nemovitých věcí v podobě vkladu pozemku do základního kapitálu žalobkyně. Dle názoru žalobkyně jí daňová povinnost vůbec nevznikla, a proto jí nemohla být ani uložena pokuta za opožděné tvrzení daně.
3. Dále žalobkyně 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 bylo 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. 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 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. Žalobkyně byla toho názoru, že z absence právní úpravy analogické § 143 odst. 3 daňového řádu nelze bez dalšího vyvozovat závěr, že správce daně je oprávněn stanovit daň odchýlně od řádného daňového tvrzení učiněného daňovým subjektem i bez toho, aby před „prvovyměřením“ daně správce daně provedl postup k odstranění pochybností anebo daňovou kontrolu. Uvedla, že je nepochybné, že postup k odstranění pochybností a daňová kontrola představují procesní nástroje předurčené daňovým řádem primárně k prověřování daňových tvrzení daňového subjektu správcem daně, a tudíž se případným obcházením těchto zákonných institutů otevírá prostor pro nepřipustnou libovůli správce daně. Podle jejího názoru bylo i v dané věci povinností správce daně postupovat obdobně jako v případě doměření daně, neboť v procesním právu je analogie v zásadě přípustná.
4. 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 paní L. S., MBA, 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 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. Žalobkyně souhlasila se závěrem zdejšího soudu vysloveným v rozsudku ze dne 5. 9. 2018, č. j. 15 Af 91/2016-87, že zejména v daňových věcech nelze

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

spoléhat na to, že určité plnění či věc nebude i do budoucna podléhat dani, a nenamítá tudíž nenaplnění požadavku na absolutní neměnnost právní úpravy. Byla toho názoru, že pro posouzení dané věci není odkaz žalovaného na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 přílehlavý, a proto i argumentace užitá žalovaným v tomto bodě je příliš obecná a jako taková je z hlediska nároků na řádné odůvodnění soudního rozhodnutí nepostačující. Poznamenala, že skutkové okolnosti věci projednávané Ústavním soudem ve zmíněném nálezu jsou od jejího případu diametrálně odlišné, neboť Ústavní soud se zabýval principem právní jistoty a legitimního očekávání v souvislosti se státní garancí patnáctileté doby návratnosti investic do technologií výroby energie z obnovitelných zdrojů. Na druhou stranu v novějším nálezu sp. zn. I. ÚS 1434/17 Ústavní soud konstatoval, že změnou právní úpravy spočívající ve snížení státní podpory výroby energie z obnovitelných zdrojů nedošlo k porušení ústavně zaručených práv dotčených subjektů, neboť i tak „za obvyklých okolností a při vynaložení péče řádného hospodáře by uvedené návratnosti mělo být u průměrného podnikatele podnikajícího v tomto oboru zpravidla dosaženo“. Zdůraznila, že uvalením daně, se kterým nepočítala, byla žalobkyně státem vystavena do situace, kdy zákonnou povinnost k úhradě nemohla splnit, neboť transakce v podobě vkladu nemovitosti do základního kapitálu negeneruje žádný příjem, ze kterého by bylo možno uhradit daň. Byla toho názoru, že pro posouzení případné retroaktivity právní normy je rozhodný pouze okamžik nabytí její účinnosti, a nikoliv okamžik, kdy se nositel ústavních práv o existenci připravované normy mohl případně dozvědět.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž uvedl, že stále trvá na svém právním názoru vyjádřeném v žalobou napadeném rozhodnutí a plně odkazuje na jeho odůvodnění. Uvedl, že rozhodným okamžikem pro vznik daňové povinnosti jsou právní účinky vkladu do katastru nemovitostí a žalobkyně uváděná skutečnost, že obligační účinky převodu předmětného vlastnického práva nastaly v okamžiku, kdy byl převod daně osvobozen, není pro vznik daňové povinnosti jakkoliv rozhodná. Poukázal na závěry zdejšího soudu vyslovené v rozsudku ze dne 5. 9. 2018, č. j. 15 Af 91/2016-87, a na závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 451/2017-25. Dále zdůraznil, že žalobkyně byla povinna podat daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí nejpozději do 31. 12. 2014. Vzhledem k tomu, že tak učinila až dne 12. 5. 2015, vznikla jí podle § 250 daňového řádu povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně. Konstatoval, že s ohledem na velkou časovou prodlevu po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání činí výše pokuty podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu 23 600 Kč, neboť může činit nejvýše 5 % stanovené daně. Uvedl, že doměření daně podle § 143 odst. 3 daňového řádu je možné jen po daňové kontrole, přičemž ve vztahu k vyměření daně zákonodárce obdobný limit nestanovil. Poukázal na to, že správce daně nebyl v projednávané věci povinen zahajovat daňovou kontrolu nebo postup k odstranění pochybností, platební výměr jako výsledek vyměřovacího řízení zahájeného z moci úřední byl vydán na základě dokazování bez využití daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností, neboť o skutkových okolnostech posuzované věci není sporu a jedná se výhradně o právní posouzení. Byl toho názoru, že postup správce daně byl zcela v souladu jak se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, tak se závěry vyplývajícími z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31, i z rozsudku zdejšího soudu č. j. 15 Af 91/2016-87.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

6. Dále žalovaný konstatoval, že Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, uvedl, že princip právní jistoty nelze ztotožnit s požadavkem na absolutní neměnnost právní úpravy, ta podléhá mimo jiné sociálně ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu. Dále žalovaný odcitoval bod 49 žalobou napadeného rozhodnutí. Dle názoru žalovaného nelze označit jeho závěry za obecné a nedostačující. Zdůraznil, že povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku, přičemž orgán veřejné moci může na určitou námitku reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní; tím se s námitkami účastníka řízení minimálně implicitně vypořádá. Uvedl, že jeho závěry jsou plně souladné se závěry, ke kterým dospěl Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1434/17, přičemž námitka, že v daném případě byl zdaněn předmět daně, který nevytváří žádný zdroj úhrady této daně, a závěry vyslovené Ústavním soudem tak na předmětnou věc nedopadají, nemá s přihlédnutím ke konstrukci majetkových daní žádnou relevanci. Upozornil na to, že prohlášení vkladatele a notářský zápis byly v této věci učiněny v červnu a červenci 2013, k návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí došlo až dne 29. 8. 2014, přičemž z obsahu spisového materiálu ani z tvrzení žalobkyně není zřejmé, co jí bránilo v podání návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí tak, aby byl realizován ještě před účinností zákonného opatření dne 1. 1. 2014. Žalovaný proto neshledal žádné výjimečné okolnosti daného případu vymykající se z rámce demokratického právního státu, resp. porušení principu právní jistoty a principu ochrany nabytých práv žalobkyně.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

7. Žalobkyně v replice uvedla, že názor žalovaného, že daň lze z moci úřední vyměřit i bez provedení postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly, tzn. bez užití zákonem předvídaných institutů zajišťujících daňovému subjektu jeho procesní práva, je neakceptovatelný, a to především z toho důvodu, že neexistuje žádný rozumný důvod, pro který by zákonodárce v případě „prvovyměření“ daně na rozdíl od doměření daně ponechal daňový subjekt zcela bez ochrany jeho procesních práv, a otevřel tím možnost pro vydání překvapivých rozhodnutí o stanovení daně, a to kdykoliv v rámci zákonem stanovené tříleté lhůty. Byla toho názoru, že dosavadní judikatura Ústavního soudu neskýtá dostatečně spolehlivou oporu pro posouzení její námitky, neboť jednak není rozsáhlá a jednak se týká skutkově značně odlišných věcí. Nedostatečná judikатурní opora podle názoru žalobkyně nezbavuje orgán veřejné moci povinnosti své rozhodnutí náležitě odůvodnit, orgán veřejné moci je povinen rozvést vlastní úvahy, které jej vedly k rozhodnutí ve věci. Uvedla, že okolnost, že mezi závazkem vkladu nemovitosti do základního kapitálu a vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí uplynula nezvykle dlouhá doba, svědčí v její prospěch, neboť dokládá, že vklad nemovitosti do základního kapitálu nebyl účelovým pokusem o zneužití daňového práva.

Duplika žalovaného

8. Žalovaný v duplice uvedl, že žalobkyně opomenula skutečnost, že správce daně jí postupem podle § 145 odst. 1 daňového řádu sdělil výsledek postupu k vyměření daně podle důkazních prostředků s tím, že žalobkyně se s podklady pro stanovení základu daně může seznámit, popřípadě podat písemně návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků po dobu 15 dnů. Žalobkyně na toto sdělení nijak nereagovala a lhůtu k podání návrhu na pokračování v dokazování nevyužila.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Námítku týkající se zkrácení práv žalobkyně tak žalovaný s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti posuzované věci odmítl. Byl přesvědčen, že žalobou napadené rozhodnutí požadavky kladené na přezkoumatelnost judikaturou ať již Ústavního či Nejvyššího správního soudu bezezbytku splňuje.

Ústní jednání soudu

9. Při jednání soudu konaném dne 22. 5. 2019 zástupce žalobkyně uvedl, že předně předmětný spor se týká správné interpretace ustanovení daňového řádu ohledně vyměření daně z moci úřední. Trval na tom, že žalovaná strana poté, co obdržela od žalobkyně daňové tvrzení, s nímž se neztotožnila, měla v jejím případě využít postup k odstranění pochybností, či případně zahájit daňovou kontrolu poté, co obdržela od žalobkyně daňové tvrzení, s nímž se neztotožnila. V daném případě sice správcem daně došlo k přezkoumání daňového tvrzení v materiálním slova smyslu, ovšem následný postup žalované strany byl s ohledem na výše uvedené vadný, což zakládá nezákonnost žalobou napadených rozhodnutí. Poznamenal, že předmětný spor se předně netýká otázky okamžiku vzniku předmětu daně, ani tak legality žalobou napadených rozhodnutí, nýbrž jejich legitimacy. Poukázal na to, že judikatura Nejvyššího správního soudu sice řeší problematiku vzniku předmětu daně z nabytí nemovitých věcí, nicméně nikdy se tato judikatura netýkala takového účastníka, který by měl stejnou argumentační pozici jako žalobkyně. Podotkl, že judikatura Nejvyššího správního soudu je sice závazná, avšak nikoliv bezvýjimečně; o této situaci právě hovoří např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2011, č. j. 1 As 6/2011-347, publikovaný pod č. 2368/2011 Sb. NSS. V této souvislosti zástupce žalobkyně podotkl, že v daném případě předmět daně sice vznikl, avšak nevytvořil zdroj pro úhradu daně. Argumentace žalobkyně judikaturou ohledně tzv. rdousícího efektu není nepatřičná, principiálně ji lze vztáhnout i na její případ. Zástupce žalobkyně byl přesvědčen, že předmětné zdanění sice bylo provedeno striktně dle zákonného textu, avšak jedná se o protiústavní zdanění jdoucí mimo legitimní očekávání. Dále se kategoricky vymezil proti tomu, že žalovaný až v řízení před soudem změnil svoji právní argumentaci oproti daňovému řízení, když nově začal argumentovat tím, že ze strany žalobkyně došlo ke zneužití práva; změnu právní kvalifikace v jednání žalobkyně ze strany žalovaného zástupce žalobkyně nechápe. Uvedl, že v daném případě je nepatřičně argumentováno délkou prodlevy zápisu do katastru nemovitostí, když žalobkyně měla zjevný záměr učinit vklad do katastru nemovitostí. Z tohoto důvodu délka vkladového řízení u katastru nemovitostí nebyla pro věc podstatná, obzvláště když žalobkyně neměla postranní úmysly. Zástupce žalobkyně poukázal na skutečnost, že v důsledku absence přechodného ustanovení v právní úpravě jsou fakticky daňové subjekty nuceny být neustále ve střehu, jak to bude s jejich daňovými povinnostmi v návaznosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Proto měl za to, že úkolem zdejšího soudu je to, aby se v tomto řízení náležitě argumentačně vypořádal s absencí přechodného ustanovení zakládající protiústavnost v případě žalobkyně. Zástupce žalobkyně uvedl, že jednání správce daně v případě žalobkyně mělo mít i lidský rozměr, přičemž je třeba lpět na ochraně ústavnosti. Žalovaný přitom nemohl ústavní argumentaci vypořádat pouze jednou větou, toto z jeho strany zakládá nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Dále uvedl, že chápe, že správce daně má postupovat dle platného práva, nicméně současně musí respektovat i ústavnost, v případě žalobkyně z pohledu zachování legitimního očekávání, a nikoliv primárně z pohledu tzv. retroaktivity. Pokud měl žalovaný za to, že se nedopouští protiústavnosti, měl povinnost se s tím náležitě argumentačně vypořádat. Jestliže tak neučinil, svědčí to jen o jeho aroganci vůči daňovému subjektu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

10. Předsedkyně představenstva žalobkyně při témže jednání uvedla, že všeobecně je pokuta vnímána jako sankce za porušení zákona. Žalobkyně přitom do dnešního dne nebyla ze strany žalovaného náležitě vyrozuměna o tom, jakého porušení zákona se žalobkyně dopustila, proč jí byla uložena pokuta v situaci, když již byla zdaněna půlmilionovou daní. Dle jejího přesvědčení bylo nepřijatelné, aby žalobkyně obdržela pokutu z důvodu odlišnosti právního názoru na vznik daňové povinnosti. Takovýto postup ve výsledku považovala za nepřijatelné totalitní praktiky. V této souvislosti zdůraznila, že veškerá argumentace žalobkyně ústavností byla ze strany žalovaného naprosto ignorována či smetena ze stolu, což je chronickým nedostatkem soudobé české společnosti. Pro úplnost doplnila, že v mezidobí s ohledem na dosavadní průběh daňového řízení žalobkyně přehodnotila své obchodní záměry a vrátila pozemek, přičemž v návaznosti na to požádala o vrácení daně. K tomu však nedošlo, když žalobkyně zjišťovala důvod prodlevy v rozhodovací činnosti o vrácení daně, tak jí bylo sděleno, že správce si není jist, zda se má vrátet žalobkyni daň. Tento postup předsedkyně představenstva žalobkyně shledala nepřijatelným, když správce daně měl v pochybnostech učinit výklad ve prospěch daňového poplatníka. Rovněž tak se ohradila vůči argumentaci žalovaného ohledně údajného zneužití práva žalobkyní v rámci řízení u katastru nemovitostí, když veškeré listiny z tohoto řízení jsou veřejně dostupné.
11. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání uvedla, že argumentaci žalobkyně i nadále hodnotí jako nedůvodnou a že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem. Navrhla proto, aby soud žalobu zamítl.

Správní spis

12. 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 15. 7. 2013 (dále jen „Prohlášení vkladatele“) a notářského zápisu N 146/2013 a NZ 135/2013 ze dne 14. 6. 2013 (dále jen „Notářský zápis“) vyplývá, že L. S., MBA, vložila pozemek p. č. 260/1 v katastrálním území Žalany, obec Žalany, jako nepeněžitý vklad do základního kapitálu žalobkyně. Právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí vznikly dnem 29. 8. 2014 (tohoto dne byl tedy žalobkyní návrh podán) a vklad práva byl proveden dne 24. 9. 2014. Výzvou k podání daňového přiznání ze dne 25. 3. 2015 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 10. 5. 2015, ve které uvedla, že nabytá předmětnou nemovitost na základě Notářského zápisu dne 14. 6. 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 30. 6. 2015, 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, 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. 9606-112/13, a uvědomil žalobkyni, že se s nimi může seznámit ve lhůtě 15 dnů ode dne

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

doručení tohoto sdělení. Nato dne 14. 4. 2016 vydal správce daně platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí č. j. 1035026/16/2514-70462-507938, kterým vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 472 000 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 8. 2016, č. j. 34069/16/5100-31461-709097, zamítl a výše uvedený platební výměr správce daně potvrdil. Následně vydal správce daně dne 9. 8. 2016 platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně č. j. 1871156/16/2514-70462-507938, kterým uložil žalobkyni pokutu za nepodání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí ve výši 23 600 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 11. 2016 č. j. 48596/16/5100-31461-709097, zamítl. Toto rozhodnutí žalovaného zdejší soud rozsudkem ze dne 28. 8. 2018, č. j. 15 Af 119/2016-57, pro vadu řízení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení; důvodem zrušení dotčeného rozhodnutí žalovaného byla skutečnost, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou žalobkyně ohledně porušení ústavních zásad právní jistoty a ochrany práv nabytých v dobré víře. Nato žalovaný vydal dne 27. 9. 2018 žalobou napadeného rozhodnutí.

Posouzení věci soudem

13. 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.
14. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po proběhlém jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Nejprve se soud zabýval námitkou žalobkyně o nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, kterou spatřovala v tom, že odkaz žalovaného na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 nebyl přílehlavý, a proto i argumentace užitá žalovaným ohledně porušení ústavních zásad právní jistoty a ochrany práv nabytých v dobré víře je příliš obecná, a jako taková je z hlediska nároků na řádné odůvodnění soudního rozhodnutí nepostačující. Soud zdůrazňuje, že vypořádání dané odvolací námítky je nutno posuzovat v kontextu, v jakém žalobkyně tuto námitku uplatnila v odvolání proti platebnímu výměru správce daně o uložení pokuty za opožděné podání daňového přiznání. Žalobkyně v tomto odvolání na straně 3 uvedla: *„Daňový subjekt tímto v dobré víře nabyt od státu právo, že nebude muset z nabytého vkladu platit daň, a s tímto vědomím i vklad od vkladatele přijal. Okolnost, že právní účinky vkladu do katastru nemovitostí nastaly až v době platnosti právní úpravy, která vklad nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti činí předmětem daně z nabytí nemovitých věcí (Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí), nelze tudíž klást k tíži daňovému subjektu, neboť by to bylo v rozporu s principy právní jistoty resp. principem ochrany v dobré víře nabytých práv.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

16. Žalovaný k této odvolací námitce v bodě 49 svého rozhodnutí poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, podle něhož princip právní jistoty neznamena absolutní neměnnost právní úpravy, ta podléhá mimo jiné sociálně ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu. Žalovaný též zdůraznil, že návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí vstoupil do legislativního procesu Poslanecké sněmovny jako vládní návrh dne 24. 4. 2013 (s navrhovanou účinností od 1. 1. 2014), tedy ještě před závazkem vkladu nemovitosti do základního kapitálu žalobkyně; tento vládní návrh byl zamítnut Senátem a součástí právního řádu se stalo až zákonné opatření vyhlášené dne 30. 10. 2013, avšak toto zákonné opatření mělo stejný obsah co do důsledků vzniku daňové povinnosti žalobkyně, neboť již neobsahovalo osvobození vkladu nemovitosti do základního kapitálu společnosti jako zákon o trojdani. Žalovaný se proto neztotožnil s argumentací žalobkyně, že nemohla vědět, jaká bude právní úprava již v době jejího rozhodování o vkladu nemovitosti, neboť již v té době byl projednáván uvedený návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí. Dále žalovaný upozornil na nezvykle dlouhou dobu, která uplynula mezi závazkem vkladu do základního kapitálu žalobkyně a vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí, neboť Prohlášení vkladatele a Notářský zápis o vkladu nemovitosti do základního kapitálu žalobkyně byly učiněny v červnu a červenci roku 2013 a k návrhu vkladu došlo až dne 29. 8. 2014. Konstatoval dále, že tuto časovou prodlevu nelze přičítat k tíži správce daně. Žalovaný tak ze spisového materiálu usoudil, že nevznikly žádné výjimečné okolnosti případu vymykající se z rámce demokratického právního státu, a že tudíž nelze hovořit o porušení principu právní jistoty a principu ochrany nabytých práv žalobkyně. Námitku žalobkyně ohledně porušení ústavních zásad právní jistoty a ochrany práv nabytých v dobré víře tedy žalovaný vyhodnotil jako nedůvodnou. Takovéto vypořádání výše citované odvolací námitky považuje soud za naprosto dostačující a žalobou napadené rozhodnutí za přezkoumatelné. Z uvedeného rovněž plyne, že není pravdivé tvrzení zástupce žalobkyně, které uvedl při jednání soudu, že by žalovaný argumentaci žalobkyně o protiústavnosti rozhodnutí správce daně vypořádal pouze jednou větou. Jestliže v žalobě žalobkyně předkládá další argumenty, proč nesouhlasí s názorem žalovaného o tom, že nebyla porušena ústavní zásada právní jistoty a ochrany práv nabytých v dobré víře, nelze tuto polemiku zaměňovat za nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Správnost závěrů žalovaného v této otázce bude předmětem posouzení jedné z dalších žalobních námitek.
17. Soud před vypořádáním dalších námitok žalobkyně poukazuje na znění § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platí, že *daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepoda-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.* Podle § 32 písm. a) zákonného opatření *daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí je poplatník povinen podat nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž byl v katastru nemovitostí proveden vklad vlastnického práva k nemovité věci.*
18. Z citované právní úpravy je zřejmé, že pokuta za opožděné tvrzení daně je sankcí vznikající daňovému subjektu obligatorně přímo ze zákona, nastanou-li zákonem předvídané okolnosti, tj. nepodání daňového přiznání vůbec nebo zpoždění s jeho podáním delší než 5 pracovních dnů. Výše pokuty, respektive způsob jejího výpočtu vyplývá rovněž přímo z § 250 odst. 1 až 5 daňového řádu. Správce daně tak nemá prostor pro správní uvážení v dané věci, jsou-li splněny zákonné podmínky, musí daňovému subjektu vyměřit pokutu za opožděné tvrzení daně, a nelze tedy například ani uvažovat o tom, že by uložil

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

pokutu v rozporu s dobrými mravy. Platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně je toliko deklaratorním rozhodnutím, kterým je daňovému subjektu fakticky toliko oznamována výše pokuty. Pokuta za opožděné tvrzení daně je sankčním institutem daňového řádu, jehož cílem není nahradit způsobenou škodu, ale pouze potrestat daňový subjekt z důvodu, že řádně nenesl své břemeno tvrzení. Je zřejmé, že se jedná o sankci, jež se váže na běh lhůt a plní represivní funkci. Správce daně o pokutě a její výši vydává samostatný platební výměr, což je jeho obligatorní povinností v každém případě, kdy se daňový subjekt dostane, jako v projednávané věci, do prodlení s plněním povinnosti daňového tvrzení, které bude delší než 5 pracovních dnů. Ke stejným závěrům dospěl Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), v němž se zabýval ústavností § 250 daňového řádu. Své závěry shrnul do následujících právních vět: *Podle § 1 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování podané daňovým subjektem „základem pro správné zjištění a stanovení daně“. Správné zjištění a stanovení daní je spolu se zabezpečením jejich úhrady cílem správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Podání příslušného daňového tvrzení řádně a včas je tedy klíčovou podmínkou pro to, aby správa daní mohla být vůbec vykonávána, resp. aby mohlo být dosaženo jejího cíle. Ustanovení § 250 daňového řádu upravuje pokutu za opožděné tvrzení daně, která je sankcí za podání daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec. Pokuta vzniká přímo ze zákona (ex lege) ve stanovené výši odvozené od výše placené daně, narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s učiněním daňového tvrzení a má stanovenou minimální a maximální hranici pro případ, že daňové tvrzení není podáno vůbec, a to ani po stanovené lhůtě.*

19. Správce daně proto nepochybil, vycházel-li při určení výše pokuty za opožděné daňové tvrzení z platebního výměru č. j. 1035026/16/2514-70462-507938, kterým vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 472 000 Kč. Soud zdůrazňuje, že odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru žalovaný svým rozhodnutím ze dne 4. 8. 2016, č. j. 34069/16/5100-31461-709097, zamítl. Soudu je z jeho vlastní činnosti dále známo, že proti dotčeným rozhodnutím daňových orgánů podala žalobkyně žalobu, kterou zdejší soud rozsudkem ze dne 5. 9. 2018, č. j. 15 Af 91/2016-87, zamítl, neboť shledal postup daňových orgánů při vyměření daně z nabytí nemovitých věcí zákonným. Soudu je též známo, že žalobkyně proti posledně uvedenému rozsudku podala kasační stížnost, o které dosud Nejvyšší správní nerozhodl. Tato skutečnost však soudu nebrání v tom, aby mohl v této věci rozhodnout.
 20. Soud zdůrazňuje, že v tomto soudním řízení, jehož předmětem jsou rozhodnutí daňových orgánů o výši pokuty za opožděné podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, není oprávněn přezkoumávat pravomocná rozhodnutí o stanovení daně z nabytí nemovitých věcí. Lze proto se žalobkyní souhlasit v tom směru, že pokuta jako příslušenství daně „sleduje osud daně“ (§ 2 odst. 5 věta druhá daňového řádu), to však znamená pouze tolik, že změní-li se v průběhu času výše vyměřené daně (je vyměřena nižší či vyšší daňová povinnost), změní se úměrně tomu i výše naběhlé pokuty. V žádném případě nelze vykládat dané ustanovení tak, že by na příslušenství daně automaticky dopadala všechna pravidla platící pro daňovou povinnost samotnou. Pokuta není daní, proto se nevyměřuje; nabíhá ze zákona, jakmile jsou splněny zákonem stanovené předpoklady, k její výši dospívá správce daně matematickou operací, kterou daňovému subjektu sděluje formou platebního výměru (§ 250 odst. 6 daňového řádu). Nezjišťují se
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zde skutečnosti rozhodné pro určení výše původní daňové povinnosti tak, jak je tomu u daně při vyměřovacím řízení, vytykáacím řízení či daňové kontrole, neboť v každém okamžiku daňového řízení nastalém po splatnosti daně lze pokutu vypočíst na základě již učiněného rozhodnutí o dani. Je proto mylné tvrzení žalobkyně, že nezákonnost rozhodnutí o stanovení pokuty lze namítat na základě týchž důvodů, které způsobují nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně.

21. V řízení o uložení pokuty za opožděné tvrzení daně tedy může daňový subjekt namítat, že neměl povinnost podat daňové přiznání, že je podal včas, popřípadě v jiném termínu, než v platebním výměru tvrdí správce daně, nebo že pokutu správce daně vypočetl v nesprávné výši. Pro posuzovanou věc je proto podstatné, kdy nejpozději byla žalobkyně povinna podat daňové přiznání k dani z nabytí nemovité věci, neboť tato skutečnost je stěžejní pro vznik povinnosti platit pokutu za opožděné podání daňového přiznání, pro určení počátku běhu lhůty a výše pokuty.
22. Podle § 3 daňového řádu vzniká daňová povinnost okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je pozemkem, stavbou nebo jednotkou nacházejícími se na území České republiky. Podle § 1105 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném od 1. 1. 2014 platí, že převede-li se vlastnické právo k nemovité věci zapsané ve veřejném seznamu, nabývá se věc do vlastnictví zápisem do takového seznamu. Podle § 25 odst. 2 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů vlastnické právo k nemovité věci zapsané do veřejného seznamu, která je předmětem vkladu, nabývá obchodní korporace zápisem vlastnického práva do veřejného seznamu na základě prohlášení podle § 19. Podle § 1 odst. 1 zákonného opatření je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci.
23. Ze shora uvedených ustanovení je zjevné, že daňová povinnost k dani z nemovitých věcí vzniká dnem zápisu vlastnického práva k nemovité věci do veřejného seznamu (tedy do katastru nemovitostí), neboť tímto okamžikem je nabyto vlastnické právo k dané nemovité věci, a nastává tedy skutečnost, která je předmětem daně. V souzené věci byl tímto okamžikem den 24. 9. 2014, ke kterému bylo do katastru nemovitostí vloženo vlastnické právo žalobkyně k dotčené nemovité věci. Tímto okamžikem tak žalobkyni vznikla daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí.
24. S ohledem na shora uvedenou právní úpravu je pak zcela irrelevantní, kdy došlo ke skutečnostem, které předcházely tomuto okamžiku, tedy např. kdy došlo k rozhodnutí valné hromady o zvýšení základního kapitálu, kdy došlo k vložení nemovité věci do základního kapitálu atd. Veřejnoprávní norma stanovící okamžik vzniku daňové povinnosti je navázána na jednu konkrétní skutečnost, kterou je jen a pouze okamžik, ke kterému došlo k úplatnému nabytí vlastnického práva. Zkoumání skutečností jiných je proto z hlediska daňového zcela bezpředmětné (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 451/2017-25, www.nssoud.cz).
25. Zdejší soud již ve zmíněném rozsudku č. j. 15 Af 91/2016-87 (odst. 34-36) uvedl, že „se ztotožňuje i s právním názorem správce daně a žalovaného, že rozhodným okamžikem pro vznik daňové povinnosti jsou právní účinky vkladu do katastru nemovitostí. Zákonné opatření – stejně jako tomu bylo u zákona o trojdani - neobsahuje samostatnou úpravu převodu vlastnického práva pro účely daně z nabytí nemovitých věcí, a proto je třeba v této otázce Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vycházet z předpisů práva občanského. Dnem právních účinků vkladu vlastnického práva je vymezen okamžik, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně, a současně i okamžik vzniku daňové povinnosti (srov. § 3 daňového řádu). K tomuto dni je nutno posuzovat základní prvky daňověprávního vztahu, tj. subjekt daně, předmět daně, základ daně, sazbu daně a například i žalobkyní zmiňované osvobození od daně (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 1. 2018, č. j. 15 Af 102/2015-42, www.nssoud.cz). Daňová povinnost v posuzovaném případě vznikla za účinnosti zákonného opatření, a proto není možné na danou věc aplikovat přechodné ustanovení obsažené v § 57 zákonného opatření, které upravuje použitelnost zákona o trojdani na daňové povinnosti vzniklé před účinností zákonného opatření. Pro posuzovaný případ je pak zcela nerozhodné, kdy byla předána žalobkyní nemovitost, neboť splacení vkladu je významné pro závazkový právní vztah mezi vkladatelkou a žalobkyní. Závazkové právní vztahy se řadí mezi relativní právní vztahy, ve kterých práva a povinnosti stran působí pouze vůči sobě navzájem, nikoli vůči třetím osobám. Ke stejným závěrům ostatně dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 8 Afs 52/2013-24, www.nssoud.cz. Ve zmíněném rozsudku Nejvyšší správní soud vyčerpávajícím způsobem vysvětlil rozdíl mezi účinky splnění vkladové povinnosti společníka a otázkou nabytí vlastnictví k nemovitosti kapitálovou společností ve vztahu k daňové povinnosti u daně z převodu nemovitostí: „Pro určení, kdy vkladatel splní svůj závazek poskytnout majetkové plnění do základního kapitálu vznikající společnosti, obchodní zákoník používá termín „splacení vkladu“. Vklad nemovitosti je splacen odevzdáním písemného prohlášení vkladatele správci vkladu, vlastnické právo k nemovitosti však společnost nabývá až vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí. Titulem pro vklad do katastru je právě prohlášení vkladatele (srov. § 60 odst. 1 a odst. 2 obchodního zákoníku). Obchodní zákoník upravuje také případ, kdy je nepeněžitý nemovitý vklad sice splacen, ale majetkové právo na společnost nepřejde. V takovém případě je společník, který se k poskytnutí vkladu zavázal, povinen zaplatit hodnotu nepeněžitěho vkladu v penězích a společnost je povinna vrátit nepeněžitý vklad, ledaže by jej byla povinna vrátit oprávněné osobě (srov. § 60 odst. 2 věta druhá a třetí ve spojení s § 59 odst. 2 větou čtvrtou obchodního zákoníku). Splacení vkladu proto nelze spojovat s nabytím vlastnického práva k nemovitosti. Splacení vkladu je významné pro závazkový právní vztah mezi vkladatelem – budoucím společníkem a vznikající společností. Závazkové právní vztahy se řadí mezi relativní právní vztahy, ve kterých práva a povinnosti stran působí pouze vůči sobě navzájem, nikoli vůči třetím stranám. Obsahem závazkového vztahu je závazek vkladatele vložit majetek do společnosti, kterému odpovídá závazek společnosti přiznat vkladateli status společníka. Svůj závazek vkladatel splní splacením vkladu (za podmínky, že na společnost přejde po jejím vzniku i vlastnické právo k věci), společnost svůj závazek splní v závislosti na právní formě (např. akciová společnost jej splní předáním akcií společníkovi – akcionáři). Okamžik, kdy dochází ke splacení vkladu, je významný pro posouzení, zda vkladatel splnil řádně a včas svůj závazek splatit vklad. Nepostačuje však k tomu, aby společnost nabyla vlastnické právo k nemovitosti. Převod vlastnického práva k nemovitosti zapsané v katastru nemovitostí nastane až po vkladu vlastnického práva nového nabyvatele do katastru nemovitostí, což je projevem tzv. intabulačního principu (srov. § 133 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, dále jen „občanský zákoník“). Až v tomto okamžiku se vlastníkem převáděné věci stane nový nabyvatel a vznikne povinnost k dani z převodu nemovitosti.“

26. Soud citované závěry i nadále sdílí a neshledává žádný důvod, proč by se měl od výše citovaných závěrů jakkoli odchýlit, a jsou proto plně aplikovatelné i v této věci. Jelikož v projednávané věci byl proveden vklad do katastru nemovitostí dne 24. 9. 2014, byla žalobkyně v souladu s § 32 písm. a) zákonného opatření povinna podat daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

následujícího po měsíci, v němž byl v katastru nemovitostí proveden vklad vlastnického práva k nemovité věci, tj. nejpozději do 31. 12. 2014. Žalobkyně však svou povinnost daňového tvrzení k dani z nabytí nemovitých věcí splnila až dne 12. 5. 2015, kdy byla správci daně doručena písemnost ze dne 10. 5. 2015, označená jako „*Odpověď na výzvu k podání daňového přiznání č. j. 76913/15/2514-70462-507260 ze dne 25. 3. 2015*“. Soud již ve zmíněném rozsudku č. j. 15 Af 91/2016-87 (odst. 28) uvedl, že „*uvedenou odpověď žalobkyně lze hodnotit materiálně jako daňové tvrzení k dani z nabytí nemovitých věcí ve výši 0 Kč*“. Ostatně i žalobkyně v žalobě zastávala názor, že svou písemnou odpovědí na výzvu k podání daňového přiznání podala v materiálním smyslu řádné daňové tvrzení, ve kterém deklarovala nulovou daňovou povinnost. Je tedy zjevné, že žalobkyně podala daňové tvrzení k dani z nabytí nemovitých věcí opožděně.

27. Soud dále přikročil k přezkoumání výše pokuty za opožděné daňové tvrzení určené správcem daně platebním výměrem ze dne 9. 8. 2016, č. j. 1871156/16/2514-70462-507938. V projednávané věci byla žalobkyni stanovena daň z nabytí nemovitých věcí platebním výměrem ze dne 14. 4. 2016, č. j. 1035026/16/2514-70462-507938, ve výši 472 000 Kč. Tímto platebním výměrem stanovená daň byla základem pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně, která činí 0,05 % z částky 472 000 Kč za každý den prodlení, nejvýše však 5 % této částky. V prodlení s podáním daňového přiznání se žalobkyně ocitla počínaje šestým pracovním dnem po uplynutí zákonné lhůty pro podání přiznání, tj. dnem 8. 1. 2015. Podala-li žalobkyně daňové přiznání až dne 12. 5. 2015, činilo prodlení s podáním daňového přiznání 123 dní. S ohledem na dobu prodlení, která v projednávané věci přesahovala 100 dnů, činí pokuta částku 23 600 Kč, což představuje 5 % stanovené daně, tj. horní hranici možné pokuty, kterou lze dle § 250 daňového řádu daňovému subjektu vyměřit. Pokutu za opožděné tvrzení daně z nabytí nemovitých věcí daňové orgány vypočetly ve správné výši. Soud s ohledem na tvrzení předsedkyně představenstva žalobkyně, které uvedla při jednání soudu, že dosud nebyla vyrozuměna o tom, jakého porušení zákona se žalobkyně dopustila a proč jí byla uložena pokuta, zdůrazňuje, že pokuta byla žalobkyni uložena právě jen a pouze za to, že žalobkyně doručila správci daně přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí po uplynutí lhůty k jeho podání. Žalovaný přitom tuto skutečnost výslovně uvedl jako důvod vydání rozhodnutí obou stupňů. Další skutečnosti, které předsedkyně představenstva žalobkyně zmínila při jednání soudu, tedy že vrátila dotčený majetek a požádala o vrácení daně, jsou pro toto řízení irelevantní.
28. Pokud jde o námitky žalobkyně týkající se toho, že správce daně při zjištění daně postupoval v rozporu s § 5 odst. 1 daňového řádu a s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, soud uvádí, že otázka stanovení daně a postup správce daně byl předmětem jiného daňového řízení, které předcházelo řízení o uložení pokuty za opožděné tvrzení daně. Soud proto opakovaně zdůrazňuje, že v tomto soudním řízení není oprávněn přezkoumávat zákonnost řízení, ve kterém byla žalobkyni stanovena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 472 000 Kč. V tomto směru lze opětovně konstatovat, že zákoností rozhodnutí daňových orgánů o vyměření daně z nabytí nemovitých věcí se zdejší soud zabýval v rozsudku č. j. 15 Af 91/2016-87, v němž konstatoval, že postup daňových orgánů při vyměření daně odpovídal daňovému řádu. Tímto rozsudkem je soud v této věci vázán a nemůže v něm obsažené závěry derogovat. Uvedené námitky žalobkyně, které brojí proti vyměření daně, se tedy mýlí s předmětem tohoto řízení. Pro vypořádání daných námitek soud odkazuje účastníky řízení na odst. 17 až 34 rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Af 91/2016-87, kde se s problematikou vyměření daně z nabytí z nemovitých věcí v předmětné věci zdejší soud obsáhle a Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vyčerpávajícím způsobem vypořádal.

29. Rovněž námitky zpochybňující soulad rozhodnutí o stanovení daně s ústavním pořádkem nesouvisejí s rozhodnutími daňových orgánů o stanovení pokuty za opožděné tvrzení daně, která jsou předmětem tohoto soudního řízení. Nicméně zdejší soud se ústavností rozhodnutí daňových orgánů při vyměření daně zabýval v opakovaně zmiňovaném rozsudku č. j. 15 Af 91/2016-87, přičemž v odst. 37 až 40 poukázal na „nález pléna Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, www.usoud.cz, v němž Ústavní soud poukázal na to, že princip právní jistoty nelze ztotožnit s požadavkem na absolutní neměnnost právní úpravy, ta podléhá mimo jiné sociálně ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu. Dle zdejšího soudu nelze zejména v daňových věcech spoléhat na to, že určité plnění či věc nebude i v budoucnu podléhat dani, a je nutno počítat i s nepravou retroaktivitou, která je nepřipustná pouze v trestních věcech. I když je nepravá retroaktivita zásadně přípustná, nelze však zcela vyloučit, že s ohledem na princip právní jistoty a ochrany důvěry v právo převáží zájem jednotlivce na dalším trvání existující právní úpravy nad zákonodárcem vyjádřeným veřejným zájmem na její změně. K převážení právní jistoty nad přípustnou nepravou retroaktivitou však dochází pouze ve zcela vyjimečných případech. V daném případě soud vzal v úvahu zásadní okolnosti případu, které svědčí pro to, že nebyl porušen princip právní jistoty ani princip ochrany nabytých práv žalobkyně. Předně soud uvádí, že z dokazování před soudem vyplynulo, že návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí vstoupil do legislativního procesu Poslanecké sněmovny jako vládní návrh dne 24. 4. 2013 (s navrhovanou účinností od 1. 1. 2014), tedy ještě před závazkem vkladu nemovitosti do základního kapitálu žalobkyně. Tento vládní návrh byl zamítnut Senátem a součástí právního řádu se stalo až zákonné opatření vyhlášené dne 30. 10. 2013, avšak toto zákonné opatření mělo stejný obsah co do důsledků vzniku daňové povinnosti žalobkyně, neboť již neobsahovalo osvobození vkladu nemovitosti do základního kapitálu společnosti jako zákon o trojdani. Soud se tedy neztotožňuje s argumentací, že žalobkyně nemohla vědět, jaká bude právní úprava již v době jejího rozhodování o vkladu nemovitosti, neboť již v té době byl projednáván uvedený návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí. Žalobkyně poukazovala na to, že k jmenování znalce soudem za účelem ocenění nepeněžitěho vkladu došlo již v roce 2012, avšak tato skutečnost žalobkyni k ničemu nezavazovala a k závazku nepeněžitěho vkladu do základního kapitálu žalobkyně došlo až dne 15. 7. 2013. Dále soud poukazuje i na nezvykle dlouhou dobu, která uplynula mezi závazkem vkladu do základního kapitálu žalobkyně a vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí, neboť Prohlášení vkladatele a Notářský zápis o vkladu nemovitosti do základního kapitálu žalobkyně byly učiněny v červnu a červenci roku 2013 a k návrhu vkladu došlo až dne 29. 8. 2014. Ze spisu ani tvrzení žalobkyně není zřejmé, co jí bránilo v podání návrhu na vklad vlastnického práva katastru nemovitostí dříve tak, aby byl realizován ještě před účinností zákonného opatření dne 1. 1. 2014. Soud tedy konstatuje, že neshledává žádné vyjimečné okolnosti případu vymykající se z rámce demokratického právního státu a že nedošlo k porušení principu právní jistoty a principu ochrany nabytých práv žalobkyně“.
30. Na citovaných závěrech nemá soud co měnit a plně na jejich odůvodnění odkazuje. Pokud by měl soud vztáhnout námitky žalobkyně o rozporu vydaného rozhodnutí s ústavním pořádkem na řízení o uložení pokuty za opožděné tvrzení daně, lze konstatovat, že daňové orgány nijak nepochybily. Soud opakovaně zdůrazňuje, že stěžejní okolností pro toto řízení byla otázka, kdy byla žalobkyně povinna podat daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí. Tento okamžik je totiž zcela rozhodný pro určení počátku běhu lhůty
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

pro uložení pokuty. Dalším podstatnou okolností je zjištění, kdy skutečně žalobkyně podala daňové tvrzení. Jiné skutečnosti daňové orgány při uložení pokuty dle § 250 daňového řádu nezkontrolují. Daňové orgány takto postupovaly a jejich rozhodnutí je v souladu s ústavním pořádkem. Ostatně soulad § 250 daňového řádu s ústavním pořádkem posuzoval Ústavní soud v již shora citovaném nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14. Tímto nálezem Ústavní soud nevyhověl návrhu na zrušení uvedeného ustanovení, neboť shledal napadené ustanovení slučitelným s principy právního státu a konstatoval, že § 250 daňového řádu není v rozporu s ústavním pořádkem. K poukazu žalobkyně na nález Ústavního soudu ze dne 11. 6. 2018, sp. zn. I. ÚS 1434/2017, zdejší soud uvádí, že daný nález se týkal povinných odvodů ze státní podpory vyplácené fotovoltaickým elektrárnám. V posuzované věci se přitom jedná o pokutu za opožděné tvrzení daně z nabytí nemovitých věcí. Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je přesun nemovitého majetku bez ohledu na to, zda nemovitá věc generuje příjem, či nikoliv. Argumentace žalobkyně spočívající v tom, že byla státem vystavena do situace, kdy zákonnou povinnost k úhradě nemohla splnit, neboť transakce v podobě vkladu nemovitosti do základního kapitálu negeneruje žádný příjem, je zcela nepřipadná. Stejně nepřiléhavá je proto i žalobkyní citovaná část zmiňovaného nálezu. Námitky žalobkyně týkající se rozporu žalobou napadeného rozhodnutí s ústavním pořádkem jsou nedůvodné.

31. 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.
32. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

Ústí nad Labem 22. května 2019

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)