



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Ladislava Vaško a JUDr. Petra Černého, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **MELVISTON, SE**, IČO: 28447671,
sídlem Za Vokovickou vozovnou 362/19, 161 00 Praha,
zastoupená Ing. Janem Matějkou, daňovým poradcem,
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 4. 8. 2016, č. j. 34069/16/5100-31461-709097,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 8. 2016, č. j. 34069/16/5100-31461-709097, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územního pracoviště v Teplicích (dále jen „správce daně“), ze dne 14. 4. 2016, č. j. 1035026/16/2514-70462-507938, kterým byla podle

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“), a podle § 145 odst. 1 ve spojení s § 139 odst. 1 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), žalobkyni vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 472 000 Kč.

Žaloba

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.
3. Žalobkyně předně namítla, že postup správce daně při zjištění daně byl v rozporu s ustanovením § 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. 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.
4. Žalobkyně dále 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 (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 ustanovení § 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

5. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 66/2015-36 na posuzovanou věc nedopadá, 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňového řádu. Předmětné řízení bylo zahájeno podle § 145 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 91 odst. 1 daňového řádu výzvou, daň byla žalobkyni doměřena na základě platebního výměru, jehož součástí bylo řádné odůvodnění postupu správce daně. Správce daně nadto podle § 6 odst. 3 daňového řádu 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 získal před zahájením řízení podle § 93 odst. 1 daňového řádu, tj. notářským zápisem, znaleckým posudkem a prohlášením vkladatele. Žalovaný proto nesouhlasil s námitkou žalobkyně, že odpovědí na výzvu podala žalobkyně v materiálním smyslu daňové přiznání, ve kterém deklarovala daňovou povinnost ve výši 0 Kč, neboť tato argumentace je na základě toho, že správce daně disponoval důkazními prostředky zakládajícími daňovou povinnost žalobkyně, v přímém rozporu se základním cílem správy daní podle § 1 odst. 2 daňového řádu. Námitku žalobkyně, že správce daně postupoval v rozporu s daňovým řádem, neboť byl při prověření daňového přiznání žalobkyně limitován užitím toliko dvou procesních institutů, a to daňovou kontrolou nebo postupem k odstranění pochybností, považoval žalovaný za irelevantní.

6. K námitce žalobkyně, že daň byla stanovena v rozporu s principem právní jistoty a ochrany dobré víry v nabytá práva, žalovaný poukázal na právní úpravu zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“), a uvedl, že je nutno rozlišovat mezi okamžikem splacení vkladu (tj. datem podpisu prohlášení vkladatele ve smyslu ustanovení § 60 odst. 2 obchodního zákoníku) a okamžikem přechodu vlastnického práva na žalobkyni. Splacením vkladu totiž bez dalšího nepřechází vlastnické právo k tomuto vkladu na žalobkyni, neboť v případě, že je nepeněžitým vkladem nemovitá věc, podle § 60 odst. 1 věta čtvrtá obchodního zákoníku, vlastnické právo k nemovitosti nabývá společnost až vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí. Právní účinky vkladu vlastnického práva žalobkyně nastaly dne 29. 8. 2014, tímto okamžikem žalobkyni vznikla daňová povinnost ve smyslu ustanovení § 3 daňového řádu. Správce daně tedy při určení žalobkyně jako poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí podle § 1 odst. 1 písm. b) zákonného opatření (rovněž při vyměření daňové povinnosti) postupoval v souladu s právní úpravou platnou pro předmětné období, tj. zákonným opatřením účinným od 1. 1. 2014.

Replika žalobkyně

7. Žalobkyně v replice a ve vyjádření ze dne 6. 9. 2017 uvedla, že žalovaný se nijak nevyjádřil k meritu argumentace žaloby ohledně námítky, která spočívá v rovině ústavního práva, nikoliv v rovině daňového práva. Žalobkyně nenese žádnou odpovědnost za délku časové prodlevy, ke které došlo mezi okamžikem předání předmětné nemovitosti do majetku žalobkyně a okamžikem vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí.

Ústní jednání soudu

8. Při jednání soudu konaném dne 5. 9. 2018 zástupce žalobkyně odkázal na žalobu a dosavadní vyjádření, přičemž zdůraznil, že v případě stanovení daně z převodu nemovitostí nelze přihlížet pouze k okamžiku vzniku předmětu daně, neboť v dané věci okamžik vzniku předmětu daně nebyl předurčen chováním jednotlivce, ale byl důsledkem chování státu. Dle jeho názoru zdaněním došlo k porušení principu zákazu retroaktivity, který spočívá v tom, že pokud to, co bylo pro chování jednotlivce určující, se odehrálo ještě před

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nabytím účinnosti nové právní úpravy, a bylo by to pro jednotlivce nevýhodné, nelze novou právní úpravu na daný případ vztáhnout. V tomto směru odkázal zástupce žalobkyně na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu a tyto judikáty předložil soudu k založení do spisu. Zdůraznil, že určující jednání žalobkyně se odehrálo za účinnosti právní úpravy zaručující žalobkyni osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. Přestože okamžik vzniku předmětu daně nastal až za účinnosti nové právní úpravy, došlo k tomu v důsledku konání státu, který spravuje katastr nemovitostí. Trval na tom, že postupem daňových orgánů došlo k porušení zákazu retroaktivity, právní jistoty a legitimního očekávání. Přechodná ustanovení obsažená v ustanovení § 57 zákonného opatření na takovou situaci nepamatují, a proto jsou protiústavní. Proto navrhl soudu, aby přerušil řízení a obrátil se na Ústavní soud s návrhem na zrušení § 57 zákonného opatření. Dále uvedl, že bod 2 odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí obsahoval výlučně ústavněprávní argumentaci. Žalovaný však v žalobou napadeném rozhodnutí reagoval výlučně odkazem na podústavní právo a na rozhodnutí obecných soudů. Dle názoru zástupce žalobkyně takovým způsobem ovšem nelze vypořádat ústavně právní argumentaci. Na úrovni ústavního principu se s touto námitkou žalovaný nikterak nevypořádal. V této skutečnosti spatřoval zástupce žalobkyně nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí.

9. Při jednání soudu dále předsedkyně představenstva žalobkyně uvedla, že správce daně vycházel při stanovení hodnoty vkladu z posudku, který nebyl vypracován dle oceňovací vyhlášky účinné ke dni právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí. Správce daně uvedl, že s ohledem na skutečnost, že v době mezi vypracováním posudku a vkladem práva do katastru nemovitostí se obvyklá cena nemovitosti nezměnila, nebude požadovat doložení nového znaleckého posudku. V tomto směru poukázala na skutečnost, že v mezidobí došlo ke změně právní úpravy oceňování nemovitostí. V důsledku toho měl dle jejího názoru správce daně přistoupit k vyhotovení zcela nového posudku, který by byl v souladu s právní úpravou účinnou v době provedení vkladu do katastru nemovitostí. Správce daně místo toho postupoval k tíži žalobkyně. Dále zdůraznila, že při vypracování původního posudku znalec nemohl vědět, že na pozemku se nalézají černé stavby inženýrských sítí, které neznámí pachatelé tajně protlačili podél i napříč celým pozemkem. Tato skutečnost má zásadní vliv na stanovení hodnoty předmětného pozemku. V závěru předsedkyně představenstva žalobkyně zdůraznila, že kdyby účastníci předmětného úkonu věděli, že předmětný vklad nemovitosti do společnosti bude zdaněn a že se na nemovitosti vkládané do společnosti nachází černé stavby, nikdy by k vkladu nemovitosti do společnosti nepřistoupili. Znalec jmenovaný k ocenění hodnoty vkládané nemovitosti byl ustanoven usnesením Městského soudu v Praze č. j. 2 Nc 4890/2012-6, které bylo vydáno již dne 16. 4. 2012.
10. Žalobkyně předložila soudu k založení do spisu znalecký posudek o ocenění věcného břemene vymezeného na části parcely č. „X“ v k. ú. „X“ ze dne 19. 4. 2018, vyjádření Magistrátu města Teplice, odboru územního plánování a stavebního řádu ze dne 15. 6. 2018, sp. zn. ÚP/029263/18/Pro, ve kterém magistrát sděluje, že nebyl nalezen spis týkající se územního řízení vedeného pod sp. zn. ÚP 12888/2000 ani spisy týkající se vyvlastňovacích řízení vedených pod sp.zn. 109953/06 a sp.zn. 085096/2008, vyjádření Magistrátu města Teplice, odboru územního plánování a stavebního řádu, ze dne 15. 6. 2018, sp. zn. ÚP/029182/2018/Pro, ve kterém magistrát sděluje, že nebyl nalezen spis týkající se územního řízení vedeného pod sp. zn. ÚP 10191/00, úřední záznam o podání

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vysvětlení vyhotovený Policií ČR, obvodním oddělením Litoměřice, dne 13. 4. 2018, č.j. KRPU-77472-1/ČJ-2018-040611.

11. Pověřený pracovník žalovaného odkázal na dosavadní vyjádření a uvedl, že až vkladem do katastru vznikla žalobkyni daňová povinnost a povinnost podat daňové přiznání. Prodlení mezi okamžikem splacení a vkladem vlastnického práva v katastru nemovitostí nelze přičíst dle jeho názoru na vrub právní úpravy.
12. Soud na návrh žalobkyně podle § 52 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) provedl důkaz listinou „Zápis o předání a převzetí nemovitostí“ ze dne 15. 7. 2013 vyhotovený žalobkyní a L. S., MBA, založený na č.l. 29 soudního spisu. Dále z vlastní iniciativy provedl důkaz printscreenem ke sněmovnímu tisku č. 1003/0 a částí sněmovního tisku č. 1003/0 (vládní návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí rozeslaný poslancům dne 24. 4. 2013), založenými na č. l. 39-49 soudního spisu.

Správní spis

13. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Z Prohlášení vkladatele podle § 60 odst. 1 obchodního zákoníku o vložení nemovitosti do základního kapitálu společnosti MELVISTON, SE, 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. vložila pozemek p. č. „X“ v katastrálním území „X“, obec „X“, jako nepeněžitý vklad do základního kapitálu žalobkyně. Právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí vznikly dnem 29. 8. 2014 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. Na to žalobkyně reagovala odpovědí ze dne 10. 5. 2015, ve které uvedla, že žalobkyně nabyla předmětnou nemovitost na základě Notářského zápisu dne 14. 6. 2013. 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 ustanovení § 60 obchodního zákoníku, že 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 ustanovením § 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 doručení tohoto sdělení. Nato vydal správce daně shora uvedený platební výměr.

Posouzení věci soudem

14. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu 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 žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout 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.

15. Soud se musel nejprve zabývat rozsahem přezkumu v dané věci, přičemž dospěl k závěru, že se nemůže zabývat tvrzením žalobkyně o nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, spočívajícím v nevypořádání se se všemi odvolacími námitkami, stejně jako nesprávným postupem správce daně při oceňování nepeněžitého vkladu. Podle ustanovení § 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 5. 9. 2018, tedy dávno po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby dle § 72 odst. 1 s. ř. s., která uplynula již dne 5. 10. 2016. Namítané vady pak nejsou vadami, ke kterým 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).
16. Soud nepřistoupil ani na návrh žalobkyně na přerušení řízení, aby podal podle čl. 95 odst. 2 Ústavy návrh Ústavnímu soudu na zrušení ustanovení § 57 zákonného opatření, neboť soud v tomto ani v jiném ustanovení aplikovaném v daném případě protiústavnost neshledal. Protiústavnost nezakládá ani to, že přechodná ustanovení zakotvená v § 57 zákonného opatření určitou situaci neupravují, neboť uvedenou mezeru lze překlenout pomocí standardních interpretačních metod.
17. Podle § 145 odst. 1 daňového řádu, nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.
18. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
19. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.
20. Soud se nejprve bude věnovat výkladu ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, ke kterému již existuje širší aplikační a interpretační základ, a na tomto půdorysu zhodnotí, zda lze některé závěry použít i v projednávaném případě.
21. V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, je uvedeno (odst. 59, 61): „.....*Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tvrzení.... Teprve v případě, že správcem daně učiněná výzva k podání dodatečného daňového tvrzení bude oslyšena, je na místě, aby správce daně uvážil, zda bude postupovat podle § 145 odst. 2 věty druhé daňového řádu a stanoví daň kvalifikovaným odhadem podle pomůcek, anebo zahájí daňovou kontrolu a podle jejích výsledků stanoví daň (dokazováním, anebo opět podle pomůcek). Úvahy o dalším postupu by přitom neměly být založeny na svévoli a měly by vycházet z toho, jaké informace má správce daně o daňovém subjektu k dispozici. Pokud jsou skutečnosti či důkazy získané správcem daně mimo daňovou kontrolu takového druhu, že naznačují izolované pochybení v tvrzení daně daňovým subjektem, které se omezuje jen na tyto skutečnosti resp. důkazy, je na místě stanovení daně podle pomůcek; jimi mohou být samozřejmě i dotyčné skutečnosti či důkazy. Pokud však informace dostupné správci daně naznačují nedostatky obecného rázu ve stanovení daňové povinnosti daňového subjektu, je vhodné provést u něho daňovou kontrolu.“

22. Dále z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývají další podmínky pro doměření daně aplikací ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu. Doměřit daň lze dle § 143 ve spojení s § 145 daňového řádu na základě dodatečného daňového přiznání nebo z moci úřední. Z moci úřední může správce daně doměřit daň pouze ve dvou případech. První případ představuje doměření daně na základě výsledků daňové kontroly. Druhou zákonnou možností doměření daně z moci úřední představuje situace, kdy daňový subjekt nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně poté může z moci úřední doměřit daň podle pomůcek (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 149/2016-35; ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39, www.nssoud.cz).
23. Opakovaně se judikatura Nejvyššího správního soudu zabývala tím, co lze považovat za nevyhovění výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Závěry v tomto směru jsou jednoznačné a za splnění hypotézy ve větě druhé uvedeného ustanovení je považována jen úplná pasivita daňového subjektu. Pokud daňový subjekt reaguje tak, že vyjádří nesouhlas s výzvou správce daně, nelze vyměřit daň podle pomůcek (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 100/2013–29; ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013–295; ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 274/2014–31; ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015–36, č. 3291/2015 Sb. NSS; ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32; ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 149/2016-35, www.nssoud.cz).
24. V rozsudku ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 149/2016-35, www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud uvedl (odst. 37): „Stěžovatel reagoval na výzvu správce daně podáními, ve kterých tvrdil, že dodatečné daňové tvrzení podávat nemusí. Tvrdil, že příjmem, na který mířila daňová výzva, daňové povinnosti nepodléhal. Podle výše uvedených rozhodnutí je nutné takovéto podání vyhodnotit obsahově jako podání dodatečného daňového tvrzení s uvedením výše daňové povinnosti 0 Kč. Namísto tedy byl postup k zajištění odstranění formálních vad podání, nikoliv postup odvíjející se od nesplnění výzvy. Správce daně měl buďto zahájit postup k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu), nebo, byly-li by zákonné další podmínky pro využití tohoto institutu, daňovou kontrolu (§ 85 a násl. daňového řádu). Stěžovatel by tak měl zachováno právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, předkládat vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhnout vlastní důkazy.“
25. V důvodové zprávě k § 145 odst. 1 daňového řádu je uvedeno, že pokud daňový subjekt „nepodá řádné daňové přiznání, správce daně vyzve daňový subjekt k jeho podání, přičemž v této výzvě stanoví náhradní lhůtu, čímž de facto zahajuje vyměření daně z moci úřední. ...Je

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tedy na vůli daňového subjektu, zda učiní i v tomto stádiu nalézacího řízení o své daňové povinnosti tvrzení, čímž otevře možnost postupu k odstranění pochybností, a tedy k zahájení dokazovacího postupu, nebo zda umožní správci daně doměřit daň z moci úřední buď na základě jím získaných důkazů, nebo podle pomůcek. Správce daně proto ve výzvě daňovému subjektu sdělí důvody, pro které ho k podání tvrzení vyzývá.“

26. Soud konstatuje, že konstrukce ustanovení § 145 odst. 1 a § 145 odst. 2 daňového řádu mají shodný účel, tedy umožnit daňovému subjektu dodatečné splnění jeho povinností a některé závěry jsou aplikovatelné na projednávaný případ.
27. Poté, co správce daně zajistil v projednávaném případě listiny, z nichž vyplývala daňová povinnost žalobkyně k dani z nabytí nemovitých věcí, žalobkyni vyzval výzvou k podání daňového přiznání ze dne 25. 3. 2015. Tím splnil povinnost zahájit vyměřovací řízení z moci úřední v případě, kdy tak neučiní daňový subjekt (srov. § 91 odst. 1 a 2, § 135 daňového řádu). Řízení tedy nebylo zahájeno až doručením odpovědi žalobkyně ze dne 10. 5. 2015 správci daně, jak tvrdí žalobkyně, ale již 4. 5. 2015 doručením výzvy k podání daňového přiznání.
28. Uvedenou odpověď žalobkyně lze však hodnotit materiálně jako daňové tvrzení k dani z nabytí nemovitých věcí ve výši 0 Kč. Správce daně sice mohl přistoupit k výzvě k odstranění formální vady tohoto daňového tvrzení podle § 74 daňového řádu, neboť nebylo podáno na předepsaném tiskopise podle § 72 odst. 1 daňového řádu, nicméně s ohledem na okolnosti případu, kdy vůle žalobkyně byla zjevná a bylo dále možno postupovat v řízení, neshledává soud absenci výzvy jako vadu, jež by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.
29. Vzhledem k tomu, že žalobkyně na výzvu správce daně reagovala, nebyla dána možnost postupovat podle věty druhé ustanovení § 145 odst. 1 daňového řádu. Další otázkou, kterou se soud musel zabývat, bylo, zda byl správce daně po obdržení odpovědi žalobkyně ze dne 10. 5. 2015 povinen zahájit daňovou kontrolu, ev. postup k odstranění pochybností. Zde soud předem upozorňuje, že shledává zásadní rozdíl mezi vyměřením daně a doměřením daně, neboť doměření daně je možno jen po daňové kontrole (srov. § 143 odst. 3 daňového řádu). Ve vztahu k vyměření daně obdobný limit zákonodárce nestanovil.
30. Podle § 139 odst. 1 odst. 2 daňového řádu lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední.
31. Podle § 139 odst. 2 daňového řádu podle výsledků vyměřovacího řízení správce daně vyměří daň, kterou předepíše do evidence daní; vyměřením daně se rozumí i stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.
32. V platebním výměru správce daně buď akceptuje tvrzení daňového subjektu v případě, že dospěje ke zjištění, že toto tvrzení odpovídá podle míry poznání v daném okamžiku jeho skutečné daňové povinnosti, a nebo pokud na základě provedených zjištění správce daně zjistí, že tvrzená daň neodpovídá daňové povinnosti daného daňového subjektu, stanoví výslednou daň odlišně s tím, že rozdíl mezi částkou tvrzenou a částkou zjištěnou v rozhodnutí vyznačí (viz Matyášová L., Grossová, M. E.: Daňový řád. Komentář. Leges, Praha, 2015, komentář k § 139).
33. Postup k odstranění pochybností i daňová kontrola (podle § 89 a násl. a § 85 a násl. daňového řádu) jsou postupy, které slouží k prověření správnosti plnění daňových povinností, a o jejich použití i volbě se dle procesní vhodnosti rozhodne správce daně v nalézacím řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Afs 107/2014-31, www.nssoud.cz). Nejedná se však o postupy, bez nichž by nebylo možno daň v daňovém řízení vyměřit. Samozřejmě správce daně může uvedené postupy využít ještě před vyměřením daně, avšak není to podmínkou, bez které nelze vydat platební výměr. Lze konstatovat, že může být žádoucí, aby poté, co daňový subjekt projeví k výzvě správce daně k podání řádného daňového tvrzení s názorem správce daně nesouhlas, byla u daňového subjektu zahájena daňová kontrola. V daném případě to však soud nepovažuje za nutné, neboť o skutkových okolnostech případu není spor a jedná se výhradně o právní posouzení věci. Za této situace tedy nebyl správce daně povinen zahajovat daňovou kontrolu ani 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.

34. Soud 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 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).
35. 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.
36. Pro posuzovaný případ je pak zcela nerozhodné, kdy byla předána žalobkyni 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. 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 nepeněžitýho 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* Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 nemovitostí“. Z výše uvedených důvodů je zřejmé, že správce daně i žalovaný ve věci správně aplikovali zákonné opatření a nikoliv zákon o trojdani.

37. Další námitkou, kterou se soud musel zabývat, bylo porušení principu právní jistoty a ochrany nabytých práv, neboť Prohlášení vkladatele a Notářský zápis o vkladu nemovitosti do základního kapitálu žalobkyně byly učiněny za právní úpravy zákona o trojdani, avšak vklad do katastru nemovitostí byl učiněn až po účinnosti zákonného opatření.
38. Soud poukazuje na náleznost 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.
39. 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 výjimečných případech.
40. 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 nepeněžitelého vkladu došlo již v roce 2012, avšak tato skutečnost žalobkyni k ničemu nezavazovala a k závazku nepeněžitelého vkladu do základního kapitálu žalobkyně došlo až dne 15. 7. 2013. Dále soud poukazuje i na nezvykle dlouhou dobu, která uplynula mezi

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 vyjímečné okolnosti případu vymykající se z rámce demokratického právního státu a že nedošlo k porušení principu právní jistoty a principu ochrany nabytých práv žalobkyně.

41. Soud uzavírá, že přes žalobkyní uváděné námitky neshledal napadené rozhodnutí žalovaného či rozhodnutí předcházející nezákonnými. Vzhledem k tomu žalobu výrokem ad I. rozsudku podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
42. Současně soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení, neboť ta ve věci neměla úspěch. Žalovanému náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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). Případně-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.

Ústí nad Labem 5. září 2018

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)