



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D. ve věci

žalobců: a) Ing. P. L.,
 b) M. L.
 c) O. L.
 d) B. L.

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 3. 2017, č. j. 10235/17/5100-31461-701836 a ze dne 9. 3. 2017, č. j. 11003/17/5100-31461-701836

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 3. 2017, č. j. 10235/17/5100-31461-701836 a ze dne 9. 3. 2017, č. j. 11003/17/5100-31461-701836, se **zrušují** a věci se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobcům a), b), c) a d) na náhradě nákladů řízení částku 12 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobci se podanou žalobou ze dne 28. 4. 2017 domáhali zrušení rozhodnutí ze dne 7. 3. 2017, č. j. 10235/17/5100-31461-701836 a ze dne 9. 3. 2017, č. j. 11003/17/5100-31461-701836, kterými byla k odvolání žalobců změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 19. 1. 2016, kterým byla žalobcům vyměřena daň z nabytí nemovitostí.
2. Žalobci uvedli, že dne 16. 9. 2014 žalobci a) a b) s žalobci c) a d) směnnou smlouvou, kterou žalobci a) a b) převedli do vlastnictví žalobců c) a d) díl parcely parc. č.X v k. ú. X o výměře 245 m², který byl v geometrickém plánu č. 1558-630/2014, tvořícím součást směnné smlouvy označen jako parcela parc. č.X. Žalobci c) a d) převedli do vlastnictví žalobců a) a b) díl parcely č. X v k. ú. X, v uvedeném geometrickém plánu označen písm. c), který byl sloučen do parcely č.X. V době sepsání směnné smlouvy nebyla parcela č. X v územním plánu obce zahrnuta jako pozemek pro výstavbu. Právní účinky vkladu vlastnického práva nabyvatelů do katastru nemovitostí nastaly 6. 11. 2014. Oba směňované pozemky jsou v katastru nemovitostí evidovány jako orná půda, a proto se v řízení o přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí žalobci domáhali, aby pozemky byly oceněny jako pozemky zemědělské. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj tomuto požadavku nevyhověl a platebním výměrem ze dne 19. 1. 2016 žalobcům a) a b) vyměřil daň z nabytí nemovitostí částkou 5 924 Kč. Žalobcům c) a d) byla vyměřena daň z nabytí nemovitostí ve výši 2 648 Kč.
3. Žalobci podali proti platebním výměrům odvolání, kterými napadli zejména způsob ocenění dotčených pozemků, neboť měly být oceněny jako pozemky zemědělské. V průběhu odvolacího řízení zaujal odvolací orgán názor, že při stanovení daně nelze vycházet ze směrné hodnoty, nýbrž ze zjištěné ceny a vyzval správce daně k ocenění parcely parc. č. X a dílu „c“ parcely parc. č. X. Na základě této výzvy správce daně předložil odvolacímu orgánu ocenění parcely parc. č. X částkou 165 770 Kč a dílu „c“ parcely parc. č. X částkou 21 580 Kč. Rozhodnutím ze dne 7. 3. 2017 žalovaný změnil ve věci žalobců a) a b) platební výměr ze dne 19. 1. 2016 tak, že výši daně s poukazem na § 14 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb. (dále jen „zákonné opatření Senátu“) snížil na 4 976 Kč a v ostatním ponechal platební výměr beze změny. Ocenění parcely ze strany správce daně shledal správným. Ve věci žalobců c) a d) rozhodnutím ze dne 9. 3. 2017 žalovaný platební výměr změnil tak, že daň stanovil částkou 6 632 Kč a ve zbytku ponechal rozhodnutí beze změny.
4. Žalovaný vycházel při oceňování pozemků ze zjištěné ceny, kterou je podle § 16 zákonného opatření Senátu cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (dále jen „zákon o oceňování“). Podle § 9 odst. 5 uvedeného zákona, pro účely

oceňování se pozemek posuzuje podle stavu uvedeného v katastru nemovitostí. Jestliže směřované pozemky jsou v katastru nemovitostí vedeny jako orná půda, došlo k porušení uvedeného ustanovení.

5. K porušení zákona podle žalobců došlo také tím, že do ceny parcely parc. č. X byly zahrnuty i stavby altánu a oplocení včetně podezdívky, které byly považovány za součást pozemku parc. č. X. Altán a podstatná část oplocení však byly vybudovány v roce 1996 za účinnosti zákona č. 40/1964 Sb., obč. zák., podle něhož platilo, že stavba není součástí pozemku. Účinností nového občanského zákoníku č. 89/2012 Sb., (dále jen „o. z.“), se uvedené stavby mohly stát součástí pozemku pouze při splnění předpokladů dle § 3054 o. z. Stavebníkem altánu však byl žalobce a) a altán se stal součástí společného jmění manželů žalobců a) a b). Stav je nyní takový, že altán je součástí SJM žalobců a) a b) a pozemek, na kterém stojí, součástí SJM žalobců c) a d). Podle žalobců navíc altán není spojen se zemí pevným základem, neboť za toto nelze považovat dlažbu ani bodové napojení několika šrouby. V době zřízení altánu ještě parcela parc. č. X ještě neexistovala.
6. Podle žalobců součet zjištěné ceny nabývaných všemi žalobci se upraví podle § 14 odst. 1 písm. b) zákonného opatření Senátu a na výsledek se má aplikovat sazba podle § 26 zákonného opatření Senátu. Podle ocenění správce daně činí celkový objem nemovitostí nabytých směnnou smlouvou 183 350 Kč a srovnávací daňová hodnota je 140 513 Kč. Zákonný limit daně z nabytí nemovitostí směnnou smlouvou je 5 620 Kč, vyměřená daň však činí 11 608 Kč. V době uzavírání smluv nebylo v územním plánu rozhodnuto o určení dotčených parcel.
7. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a v podrobnostech odkázal na napadená rozhodnutí. K ocenění směřovaných pozemků žalovaný uvedl, že podle členění pozemků v § 9 zákona o oceňování jsou směřované pozemky skutečně pozemky zemědělskými, avšak při ocenění dle vyhlášky Ministerstva financí ČR č. 441/2013 Sb., kterou se provádí zákon o oceňování majetku (dále jen „oceňovací vyhláška“), je v § 6 odst. 2, podle kterého se oceňují zemědělské pozemky, tj. pozemky evidované v katastru nemovitostí v druhu pozemku jako orná půda, chmelnice, vinice, zahrada, ovocný sad a trvalý travní porost, *není-li územním plánem nebo regulačním plánem, územním rozhodnutím, územním souhlasem nebo veřejnoprávní smlouvou nabrazující územní rozhodnutí, předpokládáno jeho nezemědělské využití*. V případě směřovaných pozemků je tedy podstatná skutečnost, že pozemky jsou zahrnuty do územního plánu obce X jako zastavitelná plocha – plocha bydlení individuální. Směřované pozemky tudíž nelze ocenit jako nezemědělské; jelikož se nejedná ani po pozemky stavební podle § 9 odst. 1 písm. a) oceňovací vyhlášky, nelze než pozemky ocenit ve smyslu § 9 odst. 4 citované vyhlášky.
8. Podle žalovaného zákonné opatření Senátu upravuje jednoznačný způsob stanovení základu daně. Podle § 4 odst. 2 zákonného opatření Senátu se hodnota nepeněžního plnění určí podle zákona upravujícího oceňování majetku, spočívá-li nepeněžní plnění v poskytnutí nemovité věci a lze-li určit směrnou hodnotu, může poplatník zvolit, že hodnotou nepeněžního plnění je směrná hodnota. V § 15 zákonného opatření Senátu je stanoveno, u kterých nemovitých věcí lze určit směrnou hodnotu a u kterých nikoli. Je-li předmětem nabytí vlastnického práva nemovitá věc, u které lze směrnou hodnotu určit, může si poplatník v daňovém přiznání zvolit, zda chce určit srovnávací daňovou hodnotu ze zjištěné ceny nebo ze směrné hodnoty.

Zjištění z obsahu správních spisů

9. Ve vztahu k žalobcům a) a b) soud ze správních spisů zjistil, že Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj vyzval žalobce a) dne 8. 10. 2015 k podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí. Žalobci a) a b) podali dne 26. 10. 2015 k Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, a to pozemku parc. č. X, dílu „c“ v k.ú. X, na základě směnné smlouvy z 15. 9. 2014, přičemž žalobci a) a b) zvolili pro určení srovnávací daňové hodnoty použít směrnou hodnotu dle druhu nemovitých věcí.
10. Platebním výměrem ze dne 19. 1. 2016 vyměřil prvostupňový správce daně žalobci a) daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 5 924 Kč, přičemž vycházel ze směrné hodnoty nemovitých věcí ve výši 197 387 Kč a srovnávací daňové hodnoty ve výši 148 041 Kč.
11. Podáním ze dne 3. 2. 2016, doplněný podáním ze dne 21. 3. 2016, podal žalobce a) proti platebnímu výměru odvolání, v rámci kterého uvedl, že v platebním výměru je chybně uvedený pozemek a jeho výměra, dále, že v daňovém přiznání zvolil k určení srovnávací daňové hodnoty zjištěnou cenu; podle žalobce a) by neměl platit daň žádnou, neboť jde o směnu v první skupině příbuznosti.
12. V rámci odvolacího řízení byl žalobce a) vyzván dne 27. 9. 2016 žalovaným k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to k doložení ocenění směňovaných nemovitostí; z výzvy vyplývá, že kontrolou žalovaného bylo zjištěno, že se na pozemku parc. č. X nachází stavba a trvalé porosty, a nelze proto zvolit určení srovnávací daňové hodnoty směrnou hodnotu. Pozemek je navíc v územním plánu obce Vřesina zařazen do plochy pro individuální bydlení v zastavěném území obce. K této výzvě žalobce a) sdělil, že na předmětné parcele se nachází jen část pergoly o ploše 14,33 m², nejedná se o stavbu; neobstojí ani tvrzení o trvalých porostech. Pozemek zastavěn není, netvoří funkční celek se stavbou nebo jednotkou a není územním plánem předpokládán k jinému využití. Ve vztahu k ocenění odkázal na ocenění provedené Finančním úřadem Ostrava III.
13. Ze správních spisů soud dále zjistil, že Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj bylo provedeno úřední ocenění směňovaných pozemků, tedy jak pozemku parc. č. X o velikosti 245 m², který byl oddělen z pozemku parc. č. X (úřední ocenění č. 52/2016), tak pozemku parc. č. X, díl „c“ (úřední ocenění č. 51/2016).
14. Co se týče pozemku parc. č. X, z úředního ocenění vyplývá, že součástí ocenění bylo také ocenění staveb na pozemku se nacházejících, a to zahradního altánu, podezdívky z lomového kamene a betonové římsy do výšky 60 cm, plotů a trvalých porostů. Výsledná cena ohodnocovaného pozemku byla určena částkou 165 770 Kč.
15. Co se týče pozemku parc. č. X díl „c“, z úředního ocenění vyplývá, že výsledná cena ohodnocovaného pozemku byla určena částkou 4 182,90 Kč.
16. Z posudku o ceně č. 58897/16 vyplývá, že měla být stanovena cena pozemku parc. č. X, s tím, že výsledná cena ohodnocovaného pozemku byla určena částkou 21 580 Kč. Z tohoto posudku dále vyplývá, že součástí ocenění je *také zahradní altán*.
17. Následně rozhodl žalovaný po seznámení žalobce a) se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení dne 7. 3. 2017 napadeným rozhodnutím č. j. 10235/17/5100-31461-701836. Vyplývá z něj, že tímto rozhodnutím byl změně napadený platební výměr, nahrazením textu ve výroku rozhodnutí, fakticky tak, že byla změněna výše daně z nabytí nemovitých věcí na částku 4 976 Kč. Žalovaný dále uvedl, že bylo zjištěno, že se na pozemku parc. č. X nachází stavba a trvalé porosty, nebylo možno zvolit pro určení

srovnávací daňové hodnoty směrnou hodnotu, a to s odkazem na § 15 odst. 3 písm. e) zákonného opatření Senátu. Jelikož žalobce a) nepředložil přes výzvu ocenění směřované nemovitosti, uložil ocenění správci daně, který provedl dne 1. 12. 2016 prohlídku a zaměření převáděných nemovitých věcí; přitom bylo dle správce daně zjištěno, že pozemek parc. č. X se nachází v zastavěném území obce, na jižní straně se nachází zahradní altán, trvalé porosty, oplocení s podezdívkou z lomového kamene a plotem z dřevěných latěk. Výsledná cena zjištěná uvedeného pozemku činí 165 770 Kč. Ve vztahu k pozemku parc. č. X, na kterém se dle žalovaného nenacházela ke dni účinků vkladu práva do katastru nemovitostí žádná stavba ani trvalé porosty činí dle zjištění správce daně výsledná cena částkou 21 580 dle *posudku o ceně č. 58897/16*. Nabývací hodnota směřovaných nemovitostí je ve smyslu § 12 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu srovnávací daňová hodnota ve výši 124 327 Kč, což je částka odpovídající 75 % ceny zjištěné ve výši 165 770 Kč, protože je vyšší než cena sjednaná ve výši 21 580 Kč, což je hodnota pozemku parc. č. X díl „c“, nabývaného žalobci a) a b) jako úplata ve formě nepeněžitého plnění. Daň z nabytí nemovitých věcí ze základu daně po zaokrouhlení na 100 Kč nahoru ve výši 124 400 Kč činí 4%, tedy částku 4 976 Kč. Odvolací námitky žalobce a) žalovaný neshledal důvodné; k námitce žalobce a), že u předmětného pozemku se jedná o ornou půdu bez staveb a porostů žalovaný pouze uvedl, že na jižní straně do pozemku zasahuje zahradní altán a rostou na něm trvalé porosty.

18. Z obsahu správních spisů soud zjistil, že směřované pozemky jsou v územním plánu obce X zařazeny pod označením BI-Z22 – plocha bydlení individuálního - jako plochy, u nichž se navrhuje (předpokládá) využití jako zastavitelná plocha.
19. Ve vztahu k žalobcům c) a d) z obsahu správních spisů vyplývá, že Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj vyzval žalobce c) dne 8. 10. 2015 k podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí. Žalobci c) a d) podali dne 26. 10. 2015 k Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, a to pozemku parc. č. X v k.ú. X, na základě směnné smlouvy z 15. 9. 2014, přičemž žalobci c) a d) zvolili pro určení srovnávací daňové hodnoty použít směrnou hodnotu dle druhu nemovitých věcí.
20. Platebním výměrem ze dne 19. 1. 2016 vyměřil prvostupňový správce daně žalobci c) daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 2 648 Kč, přičemž vycházel ze směrné hodnoty nemovitých věcí ve výši 88 220,50 Kč a srovnávací daňové hodnoty ve výši 66 166 Kč.
21. Podáním ze dne 9. 2. 2016, doplněným podáním ze dne 29. 3. 2016, podal žalobce c) proti platebnímu výměru odvolání, v rámci kterého uvedl, že v platebním výměru je chybně uvedený pozemek a jeho výměra, dále, že v daňovém přiznání zvolil k určení srovnávací daňové hodnoty zjištěnou cenu; podle žalobce c) by neměl platit daň žádnou, neboť jde o směnu v první skupině příbuznosti.
22. V rámci odvolacího řízení byl žalobce c) vyzván dne 27. 9. 2016 žalovaným k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to k doložení ocenění směřovaných nemovitostí; z výzvy vyplývá, že kontrolou žalovaného bylo zjištěno, že se na předmětném pozemku nachází stavba a trvalé porosty, a nelze proto zvolit určení srovnávací daňové hodnoty směrnou hodnotu. Pozemek je navíc v územním plánu obce Vřesina zařazen do plochy pro individuální bydlení v zastavěném území obce. K této výzvě žalobce c) sdělil, že na předmětné parcele se nachází jen část pergoly o ploše 14,33 m², nejedná se o stavbu; neobstojí ani tvrzení o trvalých porostech. Pozemek zastavěn není, netvoří funkční celek se stavbou nebo jednotkou a není územním plánem předpokládán

k jinému využití. Ve vztahu k ocenění odkázal na ocenění provedené Finančním úřadem Ostrava III.

23. Následně rozhodl žalovaný po seznámení žalobce c) se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení dne 9. 3. 2017 napadeným rozhodnutím č. j. 11003/17/5100-31461-701836. Vyplývá z něj, že tímto rozhodnutím byl změně napadený platební výměr, nahrazením textu ve výroku rozhodnutí, fakticky tak, že byla změněna výše daně z nabytí nemovitých věcí na částku 6 632 Kč. Žalovaný dále uvedl, že bylo zjištěno, že se na pozemku parc. č. X nachází stavba a trvalé porosty, nebylo možno zvolit pro určení srovnávací daňové hodnoty směrnou hodnotu, a to s odkazem na § 15 odst. 3 písm. e) zákonného opatření Senátu. Jelikož žalobce c) nepředložil přes výzvu ocenění směřované nemovitosti, uložil ocenění správci daně, který provedl dne 1. 12. 2016 prohlídku a zaměření převáděných nemovitých věcí; přitom bylo dle správce daně zjištěno, že pozemek parc. č. X se nachází v zastavěném území obce, na jižní straně se nachází zahradní altán, trvalé porosty, oplocení s podezdívkou z lomového kamene a plotem z dřevěných latěk. Výsledná cena zjištěná uvedeného pozemku činí 165 770 Kč. Ve vztahu k pozemku parc. č. X, na kterém se dle žalovaného nenacházela ke dni účinků vkladu práva do katastru nemovitostí žádná stavba ani trvalé porosty činí dle zjištění správce daně výsledná cena částkou 21 580 dle *posudku o ceně* č. 58897/16. Nabývací hodnota směřovaných nemovitostí je ve smyslu § 12 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu cena sjednaná ve výši 165 770 Kč, což je hodnota pozemku parc. č. X, nabývaného žalobci c) a d) jako úplata ve formě nepeněžitého plnění. Daň z nabytí nemovitých věcí ze základu daně po zaokrouhlení na 100 Kč nahoru ve výši 165 800 Kč činí 4%, tedy částku 6 632 Kč. Odvolací námitky žalobce c) žalovaný neshledal důvodné; k námitce žalobce c), že u předmětného pozemku se jedná o ornou půdu bez staveb a porostů žalovaný pouze uvedl, že na jižní straně do pozemku zasahuje zahradní altán a rostou na něm trvalé porosty.

Posouzení věci krajským soudem

24. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu
25. s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s takovým postupem účastníci vyslovili souhlas. Krajský soud pouze na okraj podotýká, že s ohledem na skutečnost, že ve věci rozhodl již 24. 5. 2018, nepřihlížel k podání žalovaného ze dne 28. 5. 2018, kterým tento požadoval projednání věci samé při jednání.
26. Krajský soud posoudil jednotlivé námitky žalobců následovně. Jako nedůvodnou soud shledal námitku, že směřované pozemky měly být oceněny jako pozemky zemědělské. V tomto směru se totiž lze ztotožnit s žalovaným, pokud vyhodnotil, že ačkoli jsou pozemky vedeny v katastru nemovitostí jako orná půda, dopadá na ně pro účely jejich ocenění ustanovení § 6 odst. 2 oceňovací vyhlášky, neboť, jak bylo zjištěno správcem daně, směřované pozemky jsou v územním plánu obce X zařazeny pod označením BI-Z22 – plocha bydlení individuálního - jako plochy, u nichž se navrhuje (předpokládá) využití jako zastavitelná plocha. V takovém případě je ve smyslu citovaného ustanovení vyloučeno ocenění předmětných nemovitých věcí jako pozemků zemědělských. Jelikož předmětné pozemky nespadají svou povahou pod žádnou z dalších kategorií, bylo namíste postupovat při jejich ocenění ve smyslu § 9 oceňovací vyhlášky.

27. Lze také obecně souhlasit s žalovaným, pokud při závěru o tom, že na pozemku se nachází trvalý travní porost a stavba (altán), nevycházel při stanovení daňové povinnosti žalobců ze směrné hodnoty pozemků, ale z ceny zjištěné (ve smyslu § 15 odst. 3 písm. c) zákonného opatření Senátu).
28. Žalobci však namítají, že žalovaný při oceňování směřovaných pozemků vycházel při stanovení zjištěné ceny z toho, že se na pozemku nachází mj. stavba altánu a vycházel bez dalšího z toho, že altán je součástí pozemku. Tato námitka je důvodná. Z napadených rozhodnutí totiž vyplývá, že žalovaný bez jakéhokoli bližšího odůvodnění, kterým by vypořádal odvolací námitky žalobců, vycházel z toho, že na směřovaných pozemcích, resp. na pozemku parc. č. X, se nachází stavba altánu (resp. pergoly – viz napadené rozhodnutí). Z rozhodnutí však již není zřejmé, jakou úvahou byl žalovaný při těchto svých závěrech veden, tedy z čeho dovodil, že altán je stavbou a že jako takový je součástí směřovaného pozemku, zvláště, namítají-li žalobci, že altán byl postaven za účinnosti zákona č. 40/1964 Sb., obč. zák. a nedopadá podle nich na něj § 3054 o. z. Přitom uvedené je zcela podstatné pro správné stanovení daňové povinnosti, resp. stanovení zjištěné ceny, má-li být pro účely daňové povinnosti užita. V dané věci nelze navíc přehlédnout, že ačkoli žalovaný v napadených rozhodnutích ve vztahu k pozemku parc. č. X díl „c“ uváděl, že bylo zjištěno, že na tomto pozemku se nenachází žádná stavba, přesto vycházel při stanovení zjištěné ceny z tzv. „posudku o pozemku č. 58897/16“, ze kterého však jednoznačně vyplývá, že součástí ocenění byl právě *také altán*. Je zřejmé, že takto stanovené ocenění nemůže obstát. Navíc, z posudku vyplývá, že předmětem ocenění má být pozemek parc. č. X, ačkoli má být oceňován pouze díl „c“ pozemku parc. č. X. Z uvedeného vyplývá, že námitky žalobců jsou v tomto směru důvodné, neboť obě napadená rozhodnutí jsou v důsledku absence náležitého odůvodnění nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů a zároveň pro nesrozumitelnost, vychází-li žalovaný zároveň z toho, že na určitém pozemku se stavba nenachází, avšak zároveň pro určení daňové povinnosti je pro něj určující cena vycházející z toho, že na oněch pozemcích se stavba nachází.
29. Krajský soud shledal důvodnou také námitku žalobců stran nesprávné aplikace zákonného opatření Senátu při stanovení nabývací hodnoty, vycházející ze sjednané ceny směřovaných pozemků. V této souvislosti je třeba připomenout, že do 31. 12. 2013 stíhala v případě převodu nemovitostí (která neproběhla v důsledku darování) daňová povinnost dle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o dani z převodu nemovitostí“) převodce nemovitostí, přičemž předmětem daně byl úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem; došlo-li k výměně nemovitostí, považovaly se jejich vzájemné převody za jeden převod a daň se vybrala z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu byla daň vyšší (viz § 9 odst. 1, 3 zákona o dani z převodu nemovitostí). Zákonné opatření Senátu, kterým byla zavedena daň z nabytí nemovitostí však v období od 1. 1. 2014 do 31. 10 2016 žádné pravidlo, kterým by se stanovil postup při stanovení daně z nabytí nemovitostí směnnou smlouvou, neobsahovalo. Žalovaný při stanovení daně z nabytí nemovitých věcí směnou, resp. při zjištění ceny sjednané, vycházel z § 13 zákonného opatření Senátu, podle kterého sjednanou cenou se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Pro účely úplaty ve smyslu citovaného ustanovení vycházel žalovaný v napadených rozhodnutích z toho, že cenou sjednanou je v daném případě úplata ve formě nepeněžitého plnění ve smyslu § 4 odst. 1 zákonného opatření Senátu. Takový postup žalovaného je však podle názoru krajského soudu nesprávný.
30. V dané je nutno vycházet zejména z ustanovení čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), podle kterého povinnosti mohou být ukládány toliko na

základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod a dále z čl. 11 odst. 5 Listiny, podle kterého daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Žalobcům jako (vzájemným) převodcům nemovitých věcí byla stanovena zákonná povinnost uhradit daň z *nabytí* nemovitých věcí. Směna je přitom zcela specifickým způsobem nabytím vlastnického práva, při které je nabyvatel nemovité věci zároveň převodce věci jiné. Oproti smlouvě kupní, u níž se při stanovení ceny sjednané vychází logicky z úplaty za nabytí vlastnického práva kupujícím a zdaněno je tak skutečně pouhé *nabytí* vlastnického práva, dochází při užití logiky žalovaného k tomu, že při určení sjednané ceny, resp. následně nabývací hodnoty, se stanovuje daňová povinnost při vzájemné směně každému z převodců/nabyvatelů z ceny nemovitých věcí, které mají nabývací hodnotu vyšší ve smyslu § 12 odst. 1 písm. a), resp. 12 odst. 2 zákonného opatření Senátu, nerespektujíc zjištěnou cenu nemovitých věcí. Ve výsledku to, jako v projednávané věci, vede k tomu, že i převodce (jehož stíhá daňová povinnost), který převedl nemovitou věc o řádově nižší zjištěné ceně, je zatížen daňovou povinností z hodnoty nemovité věci ve vlastnictví druhého z převodců, neboť cena této nemovité věci je vyšší. Tedy, ačkoli jsou převáděny různé nemovité věci, je daň z nabytí nemovité věci stanovena každému z nabyvatelů vždy jen z nemovité věci, jejíž hodnota je vyšší. Tím však dochází k narušení rovnosti daňových subjektů před zákonem, neboť, dovedeno ad absurdum, jestliže by titíž převodci/nabyvatelé provedli převod nemovitostí dvěma na sobě nezávislými kupními smlouvami, pak by každý z převodců ve smyslu § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu, účinného v rozhodné době, byl zatížen daňovou povinností pouze ve vztahu k jimi převáděným nemovitostem a převodce, převádějící nemovitost s nižší hodnotou by logicky hradil nižší daň. Za uvedené situace, jestliže se žalobci rozhodli provést převod nemovitých věcí smlouvou směnnou, jsou oproti daňovým subjektům, převádějícím nemovité věci smlouvou kupní, znevýhodněni.

31. Podle krajského soudu je nutno učinit závěr, že absentuje-li v právním předpise pravidlo, kterým se určuje v případě směny jako zcela specifického způsobu nabytí vlastnického práva nemovitých věcí sjednaná cena, není možné sjednanou cenu stanovit vůbec a tudíž není možné z ní ani při stanovení daňové povinnosti vycházet; v důsledku toho není možné vycházet ani ze srovnávací daňové hodnoty ve smyslu § 12 odst. 2 zákonného opatření Senátu. Postupem žalovaného, který určil sjednanou cenu tak, že vycházel také z ceny pozbývaných pozemků jako nepeněžitě formy úplaty, došlo de facto ke zdanění vyššímu než zákonem stanovenému. Nelze v této souvislosti přehlédnout úpravu, jež zákonnému opatření Senátu předcházela a také úpravu zakotvenou zákonem č. 254/2016 Sb., účinnou od 1. 11. 2016 (na projednávanou věc však v důsledku přechodných věcí samu o sobě nepoužitelnou), která nově v § 13 odst. 2 stanovila, že v případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci směnou nemovitých věcí se pro účely určení sjednané ceny nepřihlíží k hodnotě pozbývané nemovité věci za podmínky, že nabytí vlastnického práva k těmto nemovitým věcem je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí a nabývací hodnotou není výlučně sjednaná cena.
32. Postupem žalovaného došlo podle krajského soudu jednak k porušení rovnosti daňových subjektů před zákonem ve smyslu čl. 1 Listiny a také k zásahu do vlastnického práva žalobců, garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny. V projednávané věci totiž bylo na žalovaném, aby při absenci právní úpravy postupu stanovení daňové povinnosti při směně pozemků vycházel při stanovení nabývací hodnoty směňovaných pozemků pouze z ceny zjištěné podle § 12 odst. 3 písm. a) zákonného opatření Senátu, neboť cenu sjednanou, resp. ani srovnávací daňovou hodnotu nebylo možno zjišťovat a tudíž z nich ani vycházet. Podle krajského soudu lze pouze uvedeným způsobem zajistit dosažení cílů správy daně podle § 2 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, tedy správné zjištění a stanovení daně a

zabezpečení její úhrady. Nelze pominout ani zásadu stanovenou v § 5 odst. 3 daňového řádu, podle kterého musí správce daně šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob. Daňová povinnost tedy v projednávané věci může být žalobcům stanovena pouze za nabytí směřovaných pozemků, vycházející ze zjištěné ceny coby nabývací hodnoty.

Závěr a náklady řízení

33. Krajský soud s ohledem na uvedené napadená rozhodnutí zrušil jednak proto, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a pro nesrozumitelnost dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a jednak proto, že postup, jenž žalovaný užil při stanovení daňové povinnosti žalobců, byl nezákonný. Soud věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém tento bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s.
34. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobci byli v řízení procesně úspěšní a vzniklo jim tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, které jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 12 000 Kč. Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s. ř. s. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 24. května 2018

Mgr. Jiří Gottwald

předseda senátu