



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D., v právní věci **žalobce: Ústecký kraj**, IČO: 70892156, se sídlem Velká Hradební 3118/48, Ústí nad Labem, zastoupeného společností AGIS, spol. s r.o., IČO: 61326151, se sídlem Moskevská 1/14, Most, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o **žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2015, č. j. 21041/15/5100-31461-705264,**

t a k t o :

- I.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 7. 2015, č. j. 21041/15/5100-31461-705264, **se pro nezákonnost zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se v žalobě podané prostřednictvím svého zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2015, č. j. 21041/15/5100-31461-705264, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územního pracoviště v Ústí nad Labem, odboru majetkových daní, oddělení majetkových daní I (dále jen „správce daně“), ze dne 25. 11. 2014, č. j. 2261913/14/2501-70461-501148, kterým byla žalobci podle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“), a podle § 90, § 139 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 1.708.172,- Kč. Žalobce požadoval i zrušení shora uvedeného platebního výměru.

Žalobce v žalobě uvedl, že zvýšení daňového zatížení zavedeného zákonným opatřením není v souladu s ústavními principy a není jednoznačně formulováno. Podstata zvýšení daňového zatížení spočívá v tom, že stát chce vybírat daň z úplatného převodu a přechodu vlastnictví nemovitých věcí nejen z ceny nemovité věci, ale i z daně z přidané hodnoty, kterou v souvislosti s tímto úplatným převodem obdrží stát, neboť ten ji od převodce vybere. Předchozí právní úprava zdanění úplatného převodu a přechodu vlastnictví nemovitostí neřešila, neboť převody nemovitostí byly od daně z přidané hodnoty osvobozeny s výjimkou převodů stavebních pozemků, které v praxi nenastávaly. Žalobce při analýze platné právní úpravy dospěl k názoru, že změna právní úpravy zdanění úplatného převodu a přechodu vlastnictví nemovitých věcí byla provedena tak, že neumožňuje v určitých případech daň z nabytí nemovitostí vybrat vůbec, a to je případ žalobce. Platná právní úprava definuje předmět daně z nabytí nemovitých věcí jako úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci a jako poplatníka určuje prvotně převodce. Srovnáním předmětu daně a poplatníka, respektive plátce daně, v jiných právních předpisech lze dospět ke zjevnému nesouladu. Je-li předmětem daně právní jednání, je poplatníkem ten, jehož se takové jednání týká, jen v zákonem stanovených případech je daňová povinnost přenesena na někoho jiného. Poplatníkem daně z příjmu je ten, kdo něco přijímá, plátcem daně z přidané hodnoty je ten, kdo hodnotu přidává. Žalobce je přesvědčen, že nabytí vlastnictví nemovité věci se převodce nijak netýká, a nemůže mu tedy být ani zákonem uložena daň, jejímž předmětem je toto nabytí. Žalovaný interpretoval nesprávně samu podstatu prvního odvolacího návrhu, neboť odvolání nesměřovalo k osobě poplatníka, ale k neexistenci daňové povinnosti pro nesprávnou legislativně technickou konstrukci zákona. Není možné převodci uložit daňovou povinnost, jejímž předmětem je nabytí nemovitosti, protože převodce žádných nemovitostí nenabývá. Dále žalovaný argumentoval tím, že byla-li základem daně cena zjištěná, obsahovala vždy daň z přidané hodnoty. Tento argument není správný, protože cena zjištěná je cenou pro konkrétní situaci, tedy nejen pro konkrétní předmět ocenění, ale i pro konkrétní podmínky použití zjištěné ceny včetně konkrétních podmínek prodeje, tedy zda prodávající má povinnost odvést daň z přidané hodnoty a zda má nárok na odpočet daně. Žalovaný se nijak nevypořádává s argumentem odvolání, že úplatou za nabytí (či plnění) může být jen to, co náleží tomu, od koho je nemovitá věc nabývána, a nikoli to, co náleží státu. Daň z přidané hodnoty je sice hrazena v souvislosti s nabytím nemovitých věcí, ale nikoli za něj a nikoli převodci. Platné znění § 13 zákonného opatření v tomto směru nic o tom, že by základem daně mělo být něco jiného než úplata za nabytí vlastnického práva, neuvádí. Daň z přidané hodnoty zcela jistě není úplatou z pohledu převodce, plátce daně z přidané hodnoty, je to úplata, která je určena státu. Žalovaný neuznává existenci principu, že nelze danit daň, přičemž tento princip dosud nebyl porušen.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě uvedl, že daň z nabytí nemovité věci byla stanovena v souladu se zákonným opatřením a odkázal na ustanovení § 10, § 13 a § 4 zákonného opatření. Dále poukázal i na důvodovou zprávu k zákonnému opatření, která počítá s tím, že do zjištěné ceny stejně jako sjednané ceny nemovitosti se promítá daň z přidané hodnoty. Vymezení poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí je v zákonném opatření zcela jednoznačné a nemůže vzbuzovat pochybnosti. Terminologie použitá v zákonném opatření není chybná, ale může se tak jevit pouze ve světle žalobcem prezentovaného jazykového výkladu. Žalobce je bezpochyby poplatníkem daně z převodu nemovitých věcí podle § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření. V § 13 zákonného opatření je stanoveno, že sjednanou cenou se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí úplata

za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Ve spojení s § 4 zákonného opatření, které definuje úplatu, je zřejmé, že sjednaná cena zahrnuje jakékoliv protiplnění, které je nebo má být na základě ujednání mezi smluvními stranami poskytnuto za nabytí vlastnického práva k nemovité věci, tedy včetně daně z přidané hodnoty.

V replice žalobce setrval na dosavadní argumentaci a uvedl, že není možné převodci uložit daňovou povinnost, jejímž předmětem je nabytí nemovitosti, protože převodce žádných nemovitých věcí nenabývá. Jelikož zákon výslovně nedefinuje, co je rozuměno nabytím, nelze tento termín vykládat s ohledem na domýšlený záměr zákonodárce.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, (dále jen „s.ř.s.“) bez jednání, neboť žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil a žalovaný se po řádném poučení, že může vyslovit souhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle prvního dílu hlavy druhé s.ř.s. která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ustanoveních § 71 odst. 1 písm. c), d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z ní vyplývá, že soud přezkouvává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v zákonem stanovené lhůtě. Povinností žalobce je tedy tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení odůvodnit. Bez návrhu žalobce pak musí soud podle § 76 odst. 2 s.ř.s. přihlídnout pouze k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž musí přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají jeho nicotnost, avšak takové nedostatky nebyly v projednávané věci zjištěny.

Soud si u žalovaného vyžádal správní spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba byla podána důvodně.

Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Kupní smlouvou na nemovitosti ze dne 9. 4. 2014 převedl žalobce na kupujícího společnost GESTAMP LOUNY s.r.o. vlastnické právo k pozemkům p. č. „X“ a p. č. „X“ včetně budovy nacházející se na těchto pozemcích v k. ú. Minice, obec Velemyšleves. Právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí vznikly dne 11. 4. 2014. Podle čl. I. kupní cena činila 35.292.800,- Kč, přičemž dle čl. IV. bod 2 kupní smlouvy měla být připočtena daň z přidané hodnoty. Z bankovního výpisu ze dne 8. 4. 2014 k účtu společnosti GESTAMP LOUNY s.r.o. bylo zjištěno, že dne 7. 4. 2014 byla na kupní cenu uhrazena částka ve výši 42.704.288,- Kč.

Žalobce tvrdí, že se žalovaný jeho odvolacími námitkami dostatečně nezabýval a nereagoval na ně. Soud však nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí neshledal. Žalovaný zcela evidentně nesprávnou legislativní konstrukci zákonného opatření, která by bránila samotnému stanovení daně, neshledává a svůj postoj vysvětluje na straně 3 a 4 žalobou napadeného rozhodnutí a vychází z ustanovení § 11, § 22 odst. 1, § 1 odst. 1 písm. a), § 13 a § 4 odst. 1 zákonného opatření při stanovení výše daně z nabytí nemovitých věcí. Z žalobou napadeného rozhodnutí je i zřejmý náhled žalovaného, že nesouhlasí s tím, že úplatou ve smyslu zákonného opatření může být jen to, co náleží tomu, od koho je nemovitá věc nabývána, a nikoli to, co náleží státu (daň z přidané hodnoty), neboť žalovaný vysvětluje, proč je daň z přidané hodnoty součástí základu daně z nabytí nemovitých věcí.

Mezi stranami je sporné, zda tento převod kupní smlouvou podléhal dani z nabytí nemovitých věcí podle zákonného opatření a zda k základu daně byla oprávněně správcem daně připočtena daň z přidané hodnoty.

Podle ust. § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí převodce vlastnického práva k nemovité věci, jde-li o nabytí vlastnického práva koupí nebo směnou a převodce a nabyvatel se v kupní nebo směnné smlouvě nedohodnou, že poplatníkem je nabyvatel.

Podle ust. § 22 odst. 1 zákonného opatření sjednaná cena je výlučně nabývací hodnotou, jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci z majetku nebo do majetku územního samosprávného celku, dobrovolného svazku obcí nebo Regionální rady regionu soudržnosti.

Podle ust. § 10 zákonného opatření základem daně z nabytí nemovitých věcí je nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj.

Podle ust. § 13 zákonného opatření sjednanou cenou se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci.

Podle ust. § 4 odst. 1 zákonného opatření úplatou se rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění.

Otázkou, zda je součástí základu daně z nabytí nemovitých věcí i daň z přidané hodnoty, se v obdobné věci zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 6. 2017, č. j. 4 Afs 88/2017-35, dostupném na www.nssoud.cz, ve kterém dospěl k závěru, že základem daně z nabytí nemovitých věcí je sjednaná cena bez zahrnutí daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud v odůvodnění zmíněného rozsudku vycházel z následujících úvah.

Podle důvodové zprávy k ust. § 13 zákonného opatření sjednaná cena zahrnuje jakékoli protiplnění, které je nebo má být na základě ujednání mezi smluvními stranami poskytnuto za nabytí vlastnického práva k nemovité věci, a to buď nabyvatelem nebo jinou osobou, buď ve prospěch převodce, nebo třetí osoby. Ve svém důsledku to mimo jiné znamená, že sjednaná cena je celkovou cenou včetně daně z přidané hodnoty. To také odpovídá skutečnosti, že do zjištěné ceny se taktéž promítá tato daň. Sjednaná cena naproti tomu nezahrnuje vedlejší plnění, jež nabyvatel poskytne v souvislosti s nabytím vlastnického práva k nemovité věci mimo rámec smluvního vztahu s převodcem, např. platby realitní kanceláři za zprostředkování koupě.

Ústavní soudu ve svém nálezu ze dne 3. 4. 2003, sp. zn. IV. ÚS 500/01, dovedil, že *„je-i jednoznačně poplatníkem daně z daně převodu nemovitostí převodce a předmětem daně je úplatný převod nemovitosti a úmyslem zákonodárce je zatížení hodnoty převáděné nemovitosti, tedy převodcem dosažený finanční výnos z prodeje nemovitosti, příp. dosažitelný finanční výnos, je-li dohodnutá cena nižší než zjištěná, pak musí být ocenění vztaženo ke konkrétní převáděné nemovitosti, která je ve vlastnictví toho, kdo je poplatníkem daně, a musí být i při tomto ohodnocení nemovitosti vzat v úvahu právní stav nemovitosti u převodce, nikoli u nabyvatele.“* Z citovaného nálezu vyplývá, že podstatou převodu daně z nemovitostí je zdanění hodnoty převáděné nemovitosti a převodcem dosaženého finančního výnosu z prodeje nemovitosti. Zjednodušeně lze říci, že smyslem a účelem daně z převodu nemovitostí je zdanění finančního výnosu získaného z prodeje nemovitosti, přičemž daň z přidané hodnoty nelze považovat za součást finančního výnosu převodce, neboť plátce daně

tuto daň vybírá jako součást kupní ceny, jež je následně v souladu s platnými zákony odvedena do státního rozpočtu. Totéž platí i pro daň z nabytí nemovitých věcí. Zahrnutí daně z přidané hodnoty do základu daně z nabytí nemovitých věcí by neodpovídalo účelu daně.

S ohledem na právě uvedené je možné zaujmout dvě odlišná výkladová pojetí, poněvadž z obsahu důvodové zprávy zákonného opatření je zřejmé, že bylo uvažováno o zahrnutí daně z přidané hodnoty do základu daně z nabytí nemovitých věcí určeného podle sjednané ceny, což by svědčilo ve prospěch žalovaného, nicméně tento záměr nebyl výslovně ve znění příslušných ustanovení zakotven. Z tohoto důvodu je proto možné dospět k výkladu svědčícímu ve prospěch žalobce a to, že účelem daně z nabytí nemovitých věcí je zdanění finančního výnosu poplatníka, který však nepředstavuje daň z přidané hodnoty zahrnutá v zaplacené kupní ceně. „*Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem.*“ (srov. nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06). Závěr Ústavního soudu vycházel ze slabšího postavení soukromoprávního subjektu vůči orgánu veřejné moci, který vystupoval ve vrchnostenském postavení. S přihlédnutím k uvedené zásadě se Nejvyšší správní soud přiklonil k výkladu předmětného ustanovení ve prospěch poplatníka a dospěl k závěru, že základem daně k nabytí nemovitých věcí je sjednaná cena bez DPH.

S ohledem na podobnost skutkových a právních okolností v projednávané věci s výše uvedenými skutečnostmi soud podotýká, že neshledal důvody, pro které by se měl od názoru Nejvyššího správního soudu odchýlit, a proto se přiklonil ke shodnému výkladu, podle něhož je třeba ust. § 4 ve spojení s ust. § 13 zákonného opatření vykládat způsobem, který neumožňuje zahrnout daň z přidané hodnoty do základu daně z nabytí nemovitých věcí.

Soud proto uzavírá, že předmětnou žalobu vyhodnotil jako důvodnou, neboť žalobou napadené rozhodnutí bylo zatíženo nesprávným výkladem ust. § 4 odst. 1 a ust. § 13 zákonného opatření, který měl za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného. Soud proto přikročil ve výroku ad. I. rozsudku ke zrušení rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. Současně soud podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Podle ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. přitom platí, že pokud soud zruší rozhodnutí správního orgánu, je správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem soudu.

Pro úplnost soud ještě doplňuje, že podmínky pro zrušení platebního výměru neshledal, a to s ohledem na stávající judikaturu Nejvyššího správního soudu (k tomu srov. rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 24.11.2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, které je publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1997/2010 a také na www.nssoud.cz), z níž vyplývá, že pokud dojde ke zrušení prvoinstančního daňového rozhodnutí ze strany odvolacího daňového orgánu či soudu, nemůže prvostupňový správní orgán již v daňovém řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Pokud by tedy soud tímto rozsudkem současně zrušil i dodatečný platební výměr, deklaroval by tím, že daňová povinnost nemá být žalobci doměřena vůbec, což soud pro zjištěnou nezákonnost nemohl náležitě vyhodnotit, a proto by jeho výrok v tomto směru byl nepodložený a předčasný.

Výrok o náhradě nákladů řízení byl stanoven na základě ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný

úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl sice ve věci úspěch, nicméně náhradu nákladů řízení nepožadoval. Soud proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku ad II. rozsudku a žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 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 nejblíže 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.

V Ústí nad Labem dne 1. listopadu 2017

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

Za správnost vyhotovení:
G. Z.