



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. Kateřiny Bednaříkové v právní věci žalobkyně **Obce Střelské Hoštice**, se sídlem Střelské Hoštice 83, zastoupené Ing. Tomášem Hajduškem, daňovým poradcem ve společnosti Censitio s. r. o., se sídlem v Praze 4, Ratajova 1113/8, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 10. 2016, č. j. 47442/16/5100-31461-711145,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) byla dne 6. 12. 2016 doručena žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 10. 2016, č. j. 47442/16/5100-31461-711145 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územního pracoviště ve Strakonici (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 3. 2016, č. j. 563528/16/2211-00460-305618 (dále jen „platební výměr“). Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobkyni

podle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2016 (dále jen „zákonné opatření Senátu“) a podle § 139, § 147 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 14 972 Kč.

Žalobkyně zastává názor, že základ daně z nabytí nemovitých věcí by měl být stanoven na úrovni ceny bez daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“), když existovala shodná praxe za účinnosti zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb., (dále jen „zákon o trojdani“) a v případě převodů zatížených DPH byla tehdejší daň z převodu nemovitostí vyměřována ze základu daně, jenž DPH nezahrnoval.

Žalobkyně namítá nesprávné posouzení právní otázky týkající se stanovení základu daně z nabytí nemovitostí, tedy zda měl být základ stanoven včetně DPH nebo bez této daně. V kontextu s touto námitkou žalobkyně odkazuje na čl. 2 odst. 3 Ústavy ve spojení s čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a tam zakotvenou zásadu legality. Žalobkyně se domnívá, že extenzivní případně analogický výklad daňových norem ve prospěch vyměření daňové povinnosti a v související neprospěch poplatníka daně je nepřipustný z důvodu neústavnosti. Není-li zákonem výslovně stanovená povinnost zahrnout do základu daně i DPH, nemůže finanční správa tuto povinnost svévolně dovozovat.

Žalobkyně dále namítá nesprávný výklad pojmů „úplata“ a „sjednaná cena“ zahrnutých v zákonném opatření Senátu. Podle žalobkyně nová právní úprava daně z nabytí nemovitých věcí nevykazuje podstatné odlišnosti od úpravy obsažené v zákoně o trojdani účinné do 1. 1. 2014 a je tak třeba vycházet z judikatury vážící se k zákonu o trojdani, podle které je předmětem daně z převodu nemovitosti finanční výnos z převodu nemovité věci a nikoliv DPH odváděná do státního rozpočtu.

V této souvislosti žalobkyně odkazuje na důvodovou zprávu k návrhu zákonného opatření Senátu a na sněmovní tisk č. 1003 – VI. coby návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí, který byl Senátem zamítnut dne 12. 9. 2013. Podle žalobkyně nelze vycházet z důvodové zprávy ke sněmovnímu tisku č. 1003, což však žalovaný činí, aniž by respektoval skutečnost, že návrh byl v průběhu legislativního procesu natolik změněn, že již nekoresponduje s původními úmysly zákonodárce a činí tuto důvodovou zprávu pro danou věc nepoužitelnou. Předmět zdanění má korespondovat s osobou poplatníka. Výklad užitý žalovaným v napadeném rozhodnutí je tak nesprávný, neboť je založen na původním záměru zákonodárce změnit osobu poplatníka na nabyvatele nemovitosti. Vzhledem k současné právní úpravě však není možné k tíži daňového subjektu zahrnovat do základu daně položky, které jej z logiky věci nemohou tvořit a případná povinnost daňového subjektu odvést daň z nabytí nemovitých věcí i z odvedené DPH by musela být v zákoně zakotvena explicitně, nikoliv jen zmíněna v důvodové zprávě. Na podporu uvedeného tvrzení žalobkyně odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, Sp. Zn. IV. ÚS 666/02 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94.

Žalobkyně je toho názoru, že není žádný důvod pro odchýlení se od dosavadní praxe orgánů finanční správy, kdy se zdaňuje pouze finanční výnos získaný převodem nemovité věci. Dle tvrzení žalobkyně dospěla správní praxe orgánů finanční správy k tomu, že základ daně z převodu nemovitosti byl stanoven na úrovni ceny bez DPH v případech, kdy sjednaná cena DPH obsahovala. Opačný postup, který byl zvolen žalovaným, je ve svém důsledku

porušením principu legitimního očekávání a narušením předvídatelnosti práva a právní jistoty žalobkyně ve vztahu k aplikaci zákonného opatření Senátu. Žalobkyně odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. července, č. j. 6 Ads 88/2016 (pozn. soudu: žalobkyně uvádí nepřesné datum i jednací číslo, neboť se má jednat o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ada 88/2006 – 132), a dále na stanovisko Ministerstva financí ČR, obsažené v zápise z Koordinačního výboru KOOV 766/27.11.02, které uvádí, že „podle § 2 odst. 1 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů, podle určených podmínek mohou být součástí ceny zcela nebo zčásti náklady pořízení, zpracování a oběhu zboží, zisk, příslušná daň a clo. V souladu s touto úpravou je DPH při stanovení základu daně z převodu nemovitostí u ceny smluvní zohledňována. Není tomu tak při stanovení základu daně z ceny zjištěné, neboť zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů ani prováděcí vyhláška k tomuto zákonu, neobsahují úpravu, podle které by obdobně jako u ceny smluvní byla DPH součástí ceny zjištěné. Stejně tak DPH není uváděna ani ve znaleckých posudcích o cenách nemovitostí zjištěných podle oceňovacích předpisů, které jsou součástí daňových přiznání.“

Žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí je v rozporu se zásadou *in dubio mitius*, kterou vyložil Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 slovy, že „za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje...“ Žalobkyně dále odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, podle kterého je nutné, aby každá daňová povinnost byla zákonem jednoznačně formulována. Pokud tedy zákonodárce chce, aby byla určitá daň uložena a vybírána, musí zákon podmínky jejího výběru přesně stanovit.

Podle žalobkyně tak existují dva rovnocenné výklady vedoucí k výpočtu základu daně, a to výklad zastávaný žalovaným zahrnující do sjednané ceny i DPH, a výklad založený na systematice a logice současné úpravy daně z nabytí nemovitých věcí, podle kterého sjednaná cena, která má být základem daně, DPH neobsahuje. Žalovaný je povinen respektovat výklad směřující k co nejmenší zátěži daňových subjektů, tedy že základem daně je sjednaná cena bez DPH.

Závěrem žalobkyně odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2016, č. j. 30 Af 28/2014 – 79 a navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2016, č. j. 2 Afs 146/2016 – 39, které řešily totožnou právní otázku, tedy zda je či není DPH součástí základu daně u převodové daně, pokud není jejím ekonomickým prospěchem, přičemž oba soudy dospěly k závěru, že pokud není daň ekonomickým prospěchem převodce, není součástí základu daně u převodové daně.

Žalovaný navrhnul podanou žalobu zamítnout jako nedůvodnou. Ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že je o svém právním názoru předestřeném v napadeném rozhodnutí nadále přesvědčen a považuje jej za správný. V napadeném rozhodnutí shrnul veškeré relevantní skutečnosti, a proto na ně jako na součást vyjádření k žalobě odkazuje.

Žalovaný dále uvedl, že zákonné opatření Senátu přineslo zcela novou koncepci určení základu daně, resp. nabývací hodnoty, od které se základ daně odvozuje. V případě žalobce platí výlučnost sjednané ceny, kterou se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Podle žalovaného tak zahrnuje sjednaná cena jakékoliv protiplnění, které má být za nabytí vlastnického práva k nemovitosti

poskytnuto a sjednaná cena je tak cenou celkovou, včetně DPH. Nadto byla daň z přidané hodnoty žalobkyni jako převodkyni vlastnického práva k nemovité věci poskytnuta jako součást kupní ceny, tedy úplaty.

Žalovaný nesouhlasí s odkazem žalobkyně na „starou“ právní úpravu obsaženou v zákoně o trojdani. Dle jeho názoru není možné aplikovat teoreticko-právní a judikatorní východiska platná v té době a vycházející z jiných hmotněprávních základů.

Žalovaný má za to, že pojem úplata zahrnuje celé přijaté plnění, včetně daně z přidané hodnoty. Sněmovní tisk, na který žalobkyně odkazuje, prošel změnami týkajícími se zejména osoby poplatníka, nikoliv předmětu daně, základu daně a definice úplaty či sjednané ceny. Důvodová zpráva zůstala v těchto záležitostech beze změny.

Žalovaný nesdílí názor žalobkyně, že důvodová zpráva ke sněmovnímu tisku č. 1003 je již překonaná. Části, které žalovaný použil na podporu svých závěrů, zůstaly nezměněny a lze je tak považovat za relevantní teleologické vodítko při výkladu daných ustanovení zákonného opatření Senátu.

Žalovaný závěrem konstatuje, že v případě zrušení jedné daně (daně z převodu) a souvisejícího zákona a jejího nahrazení daní novou (daní z nabytí nemovitých věcí) stejně jako nového právního předpisu, lze očekávat, že dojde ke změně dosavadní správní praxe. Zahrnování DPH do základu daně z nabytí nemovitých věcí tak nemůže být považováno za neočekávané a překvapivé za situace, kdy byla široké veřejnosti zveřejněna důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu zhruba půl roku před jeho účinností.

K odkazu žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Brně a navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu žalovaný pouze konstatuje jejich nepřiléhavost.

Dne 31. 1. 2017 byla krajskému soudu doručena replika žalobkyně, ve které odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2016 – 132 (pozn. soudu: žalobkyně opět chybně uvádí číslo jednací, neboť se jedná o rozsudek č. j. 6 Ads 88/2006 – 132), v němž NSS vyslovil vázanost správních orgánů ustálenou správní praxí, která zakládá legitimní očekávání a opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Žalobkyně opakuje shodně s námitkou uvedenou v žalobě, že neshledává důvod ke změně správní praxe ohledně zahrnování DPH do základu daně z nabytí nemovitých věcí. Dále se žalobkyně pozastavuje nad skutečností, že žalovaný podložil svá tvrzení o nemožnosti aplikace premis vyslovených za účinnosti zákona o trojdani usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 6 Afs 161/2014 – 84 a bodem 12 tohoto usnesení.

Ze správního spisu, který si soud vyžádal, vyplynuly následující rozhodné skutečnosti.

Smlouvou kupní a o předkupním právu věcném ze dne 18. 4. 2015, uzavřenou mezi žalobkyní jako prodávající a manželi P. jako kupujícími (dále jen „kupní smlouva“) nabyli kupující do společného jmění manželů vlastnické právo k pozemku p. č. 470/28, druh pozemku trvalý travní porost, o výměře 1031 m² v katastrálním území žalobkyně, včetně všech součástí a příslušenství, za dohodnutou kupní cenu, a to 300 Kč za 1 m², celkem 309 300 Kč plus 21% DPH ve výši 64 953 Kč, celkem 374 253 Kč s DPH. Vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí byl proveden v řízení sp. zn. V-2410/2015-307 s právními účinky ke dni 23. 4. 2015.

Dne 1. 6. 2015 podala žalobkyně řádné přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, přílohou byla kupní smlouva a vyrozumění o provedeném vkladu do katastru nemovitostí sp. zn. V-2410/2015-307. Základem daně z nabytí nemovitých věcí byla sjednaná cena včetně DPH, tedy 374 253 Kč. Dne 25. 6. 2015 bylo podáno opravné daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, základem daně v tomto opravném přiznání byla sjednaná cena za pozemky bez DPH, tedy 309 300 Kč. Společně s opravným daňovým přiznáním bylo správci daně doručeno i vysvětlení k podání opravného přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, ve kterém se žalobkyně zaobírá nejasnostmi v otázce zahrnování DPH do základu daně z nabytí nemovitých věcí.

Vzhledem k nesprávnému uvedení sjednané ceny převáděné nemovitosti zaslal správce daně žalobkyni výzvu k odstranění pochybností č. j. 69742/16/2211-00460-305618 ze dne 29. 1. 2016. Žalobkyně na výzvu reagovala podáním ze dne 8. 2. 2016, ve kterém mimo jiné uvedla, že základem daně má být sjednaná cena bez DPH.

Dne 24. 2. 2016 obdržel zástupce žalobkyně sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností č. j. 323739/16/2211-00460-305618.

Dne 24. 3. 2016 vyměřil správce daně žalobkyni platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí č. j. 563528/16/2211-00460-305618 ve výši 14 972 Kč. Takto vyměřená daň byla z ceny sjednané včetně DPH. Proti platebním výměrům podal zástupce žalobkyně v zákonné lhůtě odvolání, ve kterém jako stěžejní odvolací námitku uvádí, že základ daně z nabytí nemovitých věcí má být určen na úrovni sjednané ceny bez DPH.

O odvolání žalobkyně bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul skutkový průběh a vymezil některé podstatné pojmy podle zákonného opatření Senátu, jako například „poplatník daně z nabytí nemovitých věcí, předmět daně z nabytí nemovitých věcí, základ daně z nabytí nemovitých věcí, nabývací hodnota, úplata a sjednaná cena“. Žalovaný zastává názor, že s ohledem na zákonné definice těchto uvedených pojmů zahrnuje sjednaná cena jakékoliv protiplnění, které má být převodci poskytnuto za nabytí vlastnického práva k nemovité věci a ve svém důsledku to znamená, že sjednaná cena je cenou celkovou včetně DPH, což je vysloveno i v důvodové zprávě k § 13 zákonného opatření Senátu. Za sjednanou cenu se považuje jakékoliv protiplnění, které má být na základě ujednání mezi smluvními stranami poskytnuto za nabytí vlastnického práva k nemovité věci a sjednaná cena je tak celkovou cenou včetně DPH.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v mezích daných žalobními body, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný výslovně souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.

Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

S účinností od 1. 1. 2014 se hrazení daně z převodu resp. z nabytí nemovitých věcí odehrává v režimu zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, jehož znění účinné do 31. 10. 2016 je relevantní pro nyní řešenou věc. Podle § 2

zákonného opatření senátu je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Úplatou se pak podle ustanovení § 4 zákonného opatření Senátu rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které jsou za přijaté plnění poskytnuty. Pokud jde o nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě kupní nebo směnné smlouvy, je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí převodce, pokud se převodce s nabyvatelem ve smlouvě nedohodli jinak.

V řešeném případě spočívá spor mezi žalobkyní a žalovaným v tom, zda se za základ daně z nabytí nemovité věci považuje sjednaná kupní cena za nemovitost včetně daně z přidané hodnoty, nebo bez této daně.

Krajský soud připomíná, že daň z nabytí nemovité věci je daní majetkovou a při jejím výběru stát participuje na převodech nemovitého majetku. Výchozí hodnotou je tak hodnota převáděné nemovitosti. Co se týče samotné daňové povinnosti k placení daně z nabytí nemovité věci, ta je v judikatuře Ústavního soudu považována za zásah do práva na pokojné užívání majetku, neboť daňového poplatníka, kterým je v řešeném případě v době účinnosti zákonného opatření Senátu žalobkyně, ochuzuje o část majetku, která musí být formou daně zaplacená. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je takový zásah ospravedlnitelný jen tehdy, jsou-li naplněna kritéria transparentnosti, předvídatelnosti a přiměřenosti takového zásahu (k tomuto srov. rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2016, č. j. 1 Afs 30/2016 – 24, dostupný na www.nssoud.cz).

Daně jsou tak v obecném smyslu chápány jako určitá zátěž, kterou jsou obyvatelé státu povinni strpět. Z čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR ve spojení s čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod vyplývá pravomoc státu zdaňovat obyvatele České republiky pouze za určitých a přesně definovaných podmínek stanovených zákonem. Jinými slovy daňová povinnost může být adresátům, tedy daňovým subjektům uložena pouze zákonem schváleným parlamentem na základě aprobovaného zákonodárního procesu. Je tak vyloučeno, aby byla daňová povinnost stanovena mocí výkonnou.

Soustava daní musí být z hlediska její koncepce stejně jako konkrétní aplikace předvídatelná, transparentní a zcela konkrétní, aby nebylo možné adresáty daňových předpisů uvádět v omyl. Pokud tomu tak není a nastane situace, která není zákonem přesně definovaná a předvídaná, v konečném důsledku může dojít ke zpochybnění samotné funkce výběru daní. Každá daň tak má být vybírána v mezích a způsobem, který zákon stanoví, což ostatně vyplývá i z ustanovení § 5 odst. 1 daňového řádu, podle kterého postupuje správce daně při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy, jakožto i mezinárodními smlouvami, které jsou součástí právního řádu. Ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu pak obsahuje zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti, podle které je správce daně povinen v souladu s právními předpisy šetřit práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů.

Daň, která by byla stanovena v rozporu s povinností šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů, případně osob zúčastněných na správě daní, nelze považovat za správně stanovenou, neboť spravedlivého výběru daní lze dosáhnout pouze postupem stanoveným daňovým řádem při respektování všech zásad v daňovém řádu uvedených. Krajský soud má za to, že v daném případě nedošlo k porušení zásad daňového řízení a k porušení zákonného postupu správcem daně a žalovaným.

Zákonné opatření Senátu a zákon o DPH obsahují rozdílný předmět úpravy a lze jen stěží očekávat, že by byla problematika daní z přidané hodnoty upravována v zákoném

opatření Senátu, které řeší výlučně úhradu daně z nabytí nemovitých věcí. Předchozí právní úprava obsažená v zákoně o trojdani taktéž nevymezovala přesný způsob určení základu daně z převodu nemovitostí u subjektu, který byl plátcem DPH. Nicméně, jak i žalobkyně odkazuje v podané žalobě na Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 27. 11. 2002 KOOV 766/27.11.02 (KVMF 11/2002), v daňové praxi se při stanovení základu daně z převodu nemovitostí vžilo nezohledňování DPH u sjednané ceny za podmínky, kdy byl převodce nemovitosti plátcem DPH. S uvedeným závěrem však již během tohoto jednání vyslovilo Ministerstvo financí zásadní nesouhlas, neboť dle jeho názoru mají být součástí ceny nemovitosti i veškeré náklady související s jejím pořízením, tedy i případná daň a clo, což plyne i z ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů. V souladu s tímto tvrzením Ministerstva financí je u smluvní ceny DPH zohledňována při stanovení základu daně z převodu nemovitostí.

Základ daně z nabytí nemovitých věcí je v zákonném opatření Senátu stanoven v § 10 a rozumí se jím nabývací hodnota snižená o uznatelný výdaj. Tímto uznatelným výdajem je ve smyslu § 24 zákonného opatření Senátu odměna a náklady prokazatelně zaplacené znalci za znalecký posudek určující zjištěnou cenu. Ustanovení § 10 zákonného opatření Senátu upravuje postup pro stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí, tedy pro stanovení částky, z níž se tato daň vypočítá. Touto částkou, resp. základem daně z nabytí nemovitých věcí, je vždy nabývací hodnota nemovité věci.

Podle ustanovení § 11 odst. 1 zákonného opatření Senátu je nabývací hodnotou *a) sjednaná cena, b) srovnávací daňová hodnota, c) zjištěná cena, nebo d) zvláštní cena*. V případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci z majetku územního samosprávného celku platí výlučnost sjednané ceny ve smyslu § 22 zákonného opatření Senátu, tak že nabývací hodnotou je výlučně sjednaná cena.

Sjednanou cenou je pak podle ustanovení § 13 zákonného opatření Senátu úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Úplata je definována v ustanovení § 4 zákonného opatření Senátu a jedná se o částku v peněžních prostředcích nebo hodnotu nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění. V posuzovaném případě není pochyb o tom, že nabývací hodnotou byla sjednaná kupní cena přesně stanovená v kupní smlouvě ve výši 374 253 Kč. Spornou otázkou však nadále zůstává, zda je součástí základu daně z nabytí nemovité věci i daň z přidané hodnoty, žalobkyně jako plátkyní DPH odvedená do státního rozpočtu.

V první řadě krajský soud znovu odkazuje na ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny, podle kterého lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Zákonné opatření Senátu definuje přesný způsob určování základu daně v § 10 tak, že základem daně z nabytí nemovitých věcí je nabývací hodnota. Ustanovení § 11 pak vymezuje čtyři způsoby určení nabývací hodnoty, která představuje základ daně. V posuzovaném případě se jedná o sjednanou cenu, která je vymezená v kupní smlouvě. Sjednaná cena za převod nemovité věci je tedy mezi smluvními stranami v kupní smlouvě přesně vymezená. Ustanovení § 13 zákonného opatření Senátu definuje sjednanou cenu jako úplatu za nabytí vlastnického práva k nemovité věci, kdy se touto úplatou v řešeném případě rozumí celková částka v peněžních prostředcích, kterou nabyvatelé nemovité věci za tuto nemovitost zaplatili žalobkyni jako převodkyni nemovitosti, tedy částka, kterou poskytli za přijaté plnění. Správce daně v souladu s dikcí zákonného opatření Senátu zahrnul do základu daně celkovou cenu stanovenou kupní smlouvou, tedy částku včetně DPH, kterou nabyvatelé nemovité věci zaplatili za převáděnou nemovitost.

Za cenu sjednanou mezi žalobkyní a kupujícími je třeba považovat částku zahrnující veškeré finanční plnění, které bylo za prodej nemovité věci žalobkyni poskytnuto ze strany kupujících. Jinými slovy charakter sjednané ceny za nabytou nemovitost má celková cena, kterou museli kupující vydat ze svého majetku k zaplacení nabývané nemovitosti. Takto sjednaná celková cena má tedy charakter úplaty ve smyslu ustanovení § 4 zákonného opatření Senátu, kdy se za úplatu považuje celá peněžní částka poskytnutá za přijaté plnění, včetně daně z přidané hodnoty. V podobném duchu se vyslovil i Nejvyšší správní soud, který ve svém rozsudku ze dne 20. 7. 2005, č. j. 2 Afs 210/2004 – 81 uvedl, že „*Pokud současně s kupní cenou výslovně uvedenou bylo sjednáno i další plnění, které má charakter úhrady za prodávanou nemovitost, je třeba je do kupní ceny započíst*“.

Námitce žalobkyně, která zastává názor, že základ daně z nabytí nemovitých věcí má být stanoven na úrovni sjednané ceny bez DPH, nelze přisvědčit, protože tato námitka nemá zákonnou oporu. Zákonné opatření Senátu zcela jasně vymezuje základ daně z nabytí nemovitých věcí jako nabývací hodnotu a v řešeném případě se nabývací hodnotou rozumí úplata poskytnutá kupujícími žalobkyni za nabytí vlastnického práva k převáděné nemovitosti. Nabývací hodnotou je tedy sjednaná kupní cena zahrnující veškerá plnění, které má být poskytnuto kupujícími za nabytí vlastnického práva k nemovité věci, tedy včetně daně z přidané hodnoty. Správce daně tak DPH do základu daně zahrnul zcela oprávněně a výše uvedenou námitku žalobkyně shledal krajský soud jako nedůvodnou.

Za důvodnou neshledal krajský soud ani námitku nesprávného výkladu pojmů „úplata“ a „sjednaná cena“ ze strany žalovaného. Žalovaný se s výkladem uvedených pojmů vypořádává na stranách 5 a 6 napadeného rozhodnutí spolu s odkazem na důvodovou zprávu k zákonnému opatření Senátu, přičemž argumenty žalovaného tam uvedené považuje krajský soud za dostatečné a na posuzovanou věc přiléhavé. Zákonné opatření Senátu váže pojmy „úplata“ a „sjednaná cena“ k předmětu daně, kterým je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Jak již krajský soud konstatoval výše, základem daně z nabytí nemovité věci je nabývací hodnota nemovité věci, která je v nyní řešeném případě představována výlučně sjednanou cenou mezi žalobkyní a kupujícími. Sjednaná cena je cenou celkovou včetně daně z přidané hodnoty.

K námitce žalobkyně týkající se nutnosti zahrnout povinnost odvodu daně z nabytí nemovité věci i z odvedené DPH explicitně do zákonného opatření Senátu uvádí krajský soud, že by jistě bylo srozumitelnější a pro budoucí daňovou praxi výhodnější formulovat sjednanou cenu výslovně tak, že má zahrnovat i DPH. Nicméně krajský soud neshledává ve výkladu zákonného opatření Senátu takové nedostatky, které by činily závažnější výkladové obtíže. Podle soudu jsou předmětná ustanovení zákonného opatření Senátu (především § 10, § 11, § 13 a § 4) natolik jednoznačná, že v praxi nevzbuzují žádné pochybnosti ohledně zahrnování daně z přidané hodnoty jako součásti úplaty za nabývanou nemovitost, do základu daně z nabytí nemovitých věcí. Odkaz žalobkyně na nálezy Ústavního soudu IV. ÚS 666/02 v kontextu s porušením zásady *in dubio mitius* považuje krajský soud za nepřiléhavý, neboť v uvedeném nálezu se Ústavní soud zabýval problémem zdaňování jednoho příjmu paralelně dvěma způsoby, kdy takový postup představoval porušení ústavně chráněných práv a svobod, zejména čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1, čl. 11 odst. 5 a čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny. V nyní posuzované věci však k porušení ústavně chráněných práv nedošlo a postup žalovaného shledává krajský soud jako oprávněný.

Co se namítaného odchýlení se od dosavadní správní praxe týče, uvádí krajský soud, že zákon o trojdani byl s účinností od 1. 1. 2014 nahrazen zákonným opatřením Senátu. Jedná

se o dva odlišné právní předpisy, kdy každý z nich vymezuje subjekt daně, předmět daně, základ daně a další specifika pro konkrétní typ daně. Není tak možné aplikovat závěry učiněné ať už v judikatuře, nebo ve stanoviscích Ministerstva financí ČR pro zákon o trojdani na zákonné opatření Senátu, které obsahuje pojmy „úplata“ a „sjednaná cena“ nově oproti původní právní úpravě obsažené v zákoně o trojdani. Jinými slovy není možné aplikovat stejná pravidla na dva zcela odlišné případy, které jsou posuzovány v režimu různých právních předpisů.

Ohledně odkazu žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2016, č. j. 30 Af 28/2014 – 79 a na potvrzující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2016, č. j. 2 Afs 146/2016 – 39, uvádí krajský soud, že je pro řešenou věc nepřiléhavý právě z výše uvedeného důvodu, kdy byl aplikován zákon o trojdani, nikoliv zákonné opatření Senátu.

Na okraj krajský soud uvádí, že ke shodným závěrům dospěl i ve věci sp. zn. 10 Af 18/2016 stejné žalobkyně, která se týkala posouzení shodné právní otázky zahrnutí či nezahrnutí DPH do základu daně z nabytí nemovité věci. Krajský soud nemá důvod odchytil se od svých závěrů, učiněných v rozsudku ze dne 26. 10. 2016, č. j. 10 Af 18/2016 – 50.

S ohledem na shora uvedené odůvodnění má krajský soud za to, že správce daně i žalovaný dostatečným způsobem zhodnotili skutkový stav s ohledem na platnou a účinnou právní úpravu. Napadené rozhodnutí vychází z úplného skutkového stavu a správní orgány nepochybily, když dospěly k závěru, že základem daně z nabytí nemovitých věcí ve smyslu ustanovení § 10 zákonného opatření Senátu je sjednaná cena včetně daně z přidané hodnoty.

Krajský soud s ohledem na shora uvedené skutečnosti uzavřel, že žaloba byla shledána nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Soud rozhodl rozsudkem bez jednání podle ustanovení § 51 s. ř. s., neboť účastníci projevíli s takovým procesním postupem soudu souhlas.

P o u č e n í

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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 27. dubna 2017

Předsedkyně senátu
JUDr. Věra Balejová v. r.

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava