



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Karla Kosteckého a soudkyň Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Lucie Trejbalové v právní věci žalobce **TjSD o.s.**, se sídlem xx, zast. JUDr. Petrem Balcarem, advokátem se sídlem Revoluční 15, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7.10.2011, č.j. 8413/11 – 1200 – 505700,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, ze dne 7.10.2011, č.j. 8413/11 – 1200 – 505700, s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 4. 2011, č.j. 170285/11/192913507596. Tímto prvostupňovým rozhodnutím - dodatečným platebním výměrem - byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 4 424 640 Kč a uloženo penále ve výši 884 928 Kč.

Za prvé žalobce namítal, že daň byla doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Podle žalobce je pro běh prekluzivní lhůty rozhodný okamžik uzavření směnné smlouvy mezi žalobcem a Statutárním městem Liberec (dále také jen „smlouva“), tj. 30. 11. 2006, prekluzivní lhůta pak uplynula dne 31. 12. 2009.

Za druhé žalobce namítl, že chyběly zákonné důvody k doměření daně. Správce daně neodůvodnil, z jakých zákonných důvodů na právní vztah založený smlouvou aplikoval daň

z příjmů nikoli například daň darovací. Správce daně v napadeném rozhodnutí, resp. zprávě svoji argumentaci odůvodnil pouze odkazem na § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, poté odkázal pouze na podzákoné předpisy, přičemž podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod lze daň a poplatky ukládat jen na základě zákona. Rozhodnutí správce daně je proto nepřezkoumatelné, přičemž žalovaný tuto nezákonnost v napadeném rozhodnutí aproboval.

Za třetí žalobce namítal, že se správce daně ani žalovaný řádně nezabývali skutečným obsahem právního úkonu – smlouvy. Vyšli pouze z toho, jak byla smlouva označena, přitom dle žalobce nemůže být pochyb o tom, že skutečným obsahem úkonu – smlouvy – nebylo směnit nemovitosti s rozdílem směřovaných hodnot ve výši tvrzené správcem daně, tj. 18 435 600 Kč. Správce daně nezkoumal, zda se třeba nejednalo o darovací smlouvu, smlouvu nesprávně interpretoval tak, že úmyslem smluvních stran bylo vyměnit nemovitosti za cenu určenou podle citovaných znaleckých posudků, ačkoli na tento úmysl nelze dle žalobce ze smlouvy usoudit.

Nakonec žalobce uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí, neboť se žalovaný nezabýval odvolací námitkou žalobce spočívající v tom, že správce daně se v napadeném rozhodnutí, resp. zprávě nezabýval otázkou určení hodnoty nemovitostí.

Z uvedených důvodů žalobce navrhoval zrušení napadeného rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně a požadoval přiznání náhrady nákladů řízení.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný vyjádřil přesvědčení, že jím vydané rozhodnutí je přezkoumatelné a vypořádalo se se všemi odvolacími námitkami, proto v podrobnostech odkazuje právě na jeho odůvodnění. Podle žalovaného předložené důkazní prostředky a směnná smlouva především nenaznačovaly nic, z čeho by bylo možno dovodit, že se jedná o smlouvu darovací, nikoli směnnou. Žalobce ani neuvádí, co bylo dle něj skutečným obsahem úkonu, jen tvrdí, že to nebyla směna nemovitostí s rozdílem směřovaných hodnot. Přitom skutečný obsah právního úkonu, tj. směnit nemovitosti s rozdílnou hodnotou, vyplynul z části II. části 1 smlouvy, kde hodnoty nemovitostí byly stanoveny odkazem na znalecké posudky. Z části IV. smlouvy pak plyne, že účastníci smlouvy se dohodli na tom, že bez ohledu na ceny směřovaných nemovitostí nebude při majetkoprávní operaci provedeno finanční ani jiné dorovnání. K námitce ohledně hodnoty nemovitostí žalovaný uvedl, že v odvolání tato námitka byla stejně jako v žalobě formulována otázkami, aniž by žalobce konkretizoval, jaké výhrady má vůči postupu správce daně. Jednoznačnou odpověď lze opět dovodit ze smlouvy, správce daně pak ve zprávě o daňové kontrole případ důkladně popsal, popsal způsob zahrnutí majetku do účetnictví a jeho následné vyhodnocení. Dle žalovaného žalobce nebyl zkrácen na svých zákonných právech, bylo rozhodnuto v souladu se ZSDP a zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, a dle zákona o daních z příjmů ve znění dopadajícím na tuto právní věc. Žalovaný z uvedených důvodů navrhoval zamítnutí podané žaloby.

Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem soud zjistil následující skutečnosti:

Správce daně žalobce vyzval (poté co u něj provedl místní šetření) k podání přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2007. Daňové přiznání potom žalobce podal dne 31. 5. 2010.

Dne 29. 9. 2010 správce daně u žalobce zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období. Žalobce mimo jiné správci daně předložil směnnou smlouvu č. 7003/06/0236 ze dne 30. 11. 2006 uzavřenou se Statutárním městem Liberec a výpis z katastru nemovitostí ke dni 25. 4. 2007 č. LV 2208.

Dle směnné smlouvy uzavřené mezi žalobcem a Statutárním městem Liberec dne 30. 11. 2006 účastníci směňují nemovitosti uvedené v článku II. odst. 1 a 2 smlouvy tak, že je přebírají do svého výlučného vlastnictví s tím, že dle článku II. jsou nemovitosti stanoveny dle znaleckých posudků Ing. J.N. ze dne xx, když hodnota směňovaných nemovitostí ve vlastnictví žalobce činí 732 290 Kč a hodnota nemovitostí ve vlastnictví Statutárního města xx činí 19 167 890 Kč. Dle článku IV. smlouvy je majetkoprávní operace provedená tak, že účastníci smlouvy se dohodli na tom, že bez ohledu na ceny směňovaných nemovitostí, nebude provedeno finanční ani jiné dorovnání.

Podle doložky Katastrálního úřadu pro Liberecký kraj připojené na směnné smlouvě byl vklad práva povolen rozhodnutím č.j. V xx, když právní účinky vkladu vznikly dnem 15. 1. 2007, kdy byl katastrálnímu úřadu doručen návrh na zahájení řízení o povolení vkladu vlastnického práva dle předmětné smlouvy.

Z vyjádření žalobce adresovanému správci daně dne 12. 10. 2010 plyne, že žalobce neznal údaje o nemovitém majetku, který na něj převedlo Statutární město Liberec, proto o něm účtoval až na základě znaleckého posudku Ing. H.

Ve zprávě o daňové kontrole č.j. xx správce daně zdůvodnil zvýšení základu daně z příjmů právnických osob o částku 18 435 600 Kč dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně vyšel z toho, že žalobce na základě směnné smlouvy uzavřené se Statutárním městem xx dne 30. 11. 2006 získal zde uvedené nemovitosti v k.ú. xx v celkové hodnotě 19 167 890 Kč dle znaleckého posudku č. xx ze dne xx Ing. J.N., přičemž Statutární město xx pak od žalobce získalo nemovitosti v k.ú. xx v hodnotě 732 290 Kč dle znaleckého posudku č. xx ze dne xx Ing. J.N.. Správce daně odkázal na § 2 odst. 3 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, příslušnou vyhlášku a dovodil, že při převodu vlastnictví k nemovitostem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, se nabytá nemovitost zaúčtuje dnem doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu, přičemž návrh na vklad katastrálnímu úřadu byl doručen dne 15. 1. 2007. Okamžikem uskutečnění účetního případu je tak 15. 1. 2007, k tomuto datu mělo být o směně majetku účtováno. Při pořízení dlouhodobého majetku směnnou smlouvou se pak nákladem každé strany stává zůstatková cena majetku ke směně předaného a výnosem cena majetku směnou pořízeného, tj. buď pořizovací cena, jsou-li ceny ve smlouvě sjednány anebo reprodukční pořizovací cena, nejsou-li ceny ve smlouvě sjednány. Žalobce tak měl částku 19 167 890 Kč účtovat do výnosů a částku 732 290 Kč uplatnit jako náklad, přičemž tyto výnosy a náklady měl zahrnout do základu daně. Správce daně uvedl, že se zabýval obsahem a naplněním citované směnné smlouvy, přičemž žalobce správci daně popsal okolnosti vedoucí k uzavření směnné smlouvy, směna ze strany Statutárního města xx byla nabídnuta tak, že žádná strana nebude nárokovat

žádné finanční a jiné dorovnání, přičemž podklady včetně uvedené směnné smlouvy připravilo Statutární město xx. Správce daně poté, co citoval hodnotu nemovitostí směřovaných směnnou smlouvou dle posudků Ing. J.N. a, uvedl, že pro zaúčtování případu směny majetků je rozhodující cena, za kterou byl majetek pořízen, tj. cena ze smlouvy odsouhlasená zúčastněnými stranami, která je pořizovací cenou dle § 25 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví. Správce daně uvedl, že cena majetku stanovená znaleckým posudkem č. 5881/288/2009 ze dne 8. 11. 2009 Ing. P.H., který si žalobce objednal, nemá vliv na výsledek kontrolního zjištění.

V rámci projednání závěrů z daňové kontroly žalobce konstatoval, že byl Statutárním městem Liberec uveden v omyl, nebyl upozorněn na nutnost zdanění směňovaného majetku jako výnosu, neboť pokud by tomu tak bylo, žalobce by se směnnou smlouvu nesouhlasil, neboť by na zaplacení daně z příjmů neměl finanční prostředky.

Na základě výsledku daňové kontroly vydal správce daně dne 26. 4. 2011 dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 4 424 640 Kč dle § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu a podle zákona o daních z příjmů a penále ve výši 884 928 Kč.

Proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, odvolací námítky byly shodné s žalobními.

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný odvolání žalobce zamítnul a napadený dodatečný platební výměr potvrdil. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný konstatoval, že okamžik uzavření směnné smlouvy nemá se stanovením prekluzivní lhůty pro vyměření daně žádnou spojitost. Nutnost pevně stanovené lhůty pro vyměření právní povinnosti byla respektována. Stávající výklad tříleté prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 ZSDP je předvídatelný, jednoznačný, bez pochybností a možnosti nejednoznačného výkladu, variantou „3+0“ je aplikován výklad pro daňový subjekt příznivější. Skutečnost, že kontrolní zpráva neobsahuje explicitní posouzení prekluzivní lhůty, neznamena, že se správce daně touto otázkou nezabýval. Lhůta pro doměření za kontrolované zdaňovací období roku 2007 započala běžet 1. 1. 2008 a trvala do 31. 12. 2010 a daňová kontrola zahájená dne 29. 9. 2010 byla zahájena ve lhůtě, naplnila podmínky § 47 odst. 2 ZSDP a znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o úkonu zpraven, běží nová tříletá lhůta, která končí dne 31. 12. 2013. Dále žalovaný uvedl, že ověřil obsah odůvodnění ve zprávě o daňové kontrole, v protokolu o projednání zprávy i protokole opravujícím zřejmě nesprávnosti a zjistil, že správce daně případ podrobně popsal, vyšel ze směnné smlouvy, popsal způsob zahrnutí majetku do účetnictví, hodnotil důkazní prostředky a propojil účetní předpisy s daňovým dopadem v případě jejich nedodržení. Dle žalovaného správce daně popsal průběh důkazního řízení, prostředky předložené daňovým subjektem a získané od Statutárního města xx, a to znalecké posudky na cenu nemovitostí, včetně vyhodnocení v kontextu účetních předpisů. Vyjádření správce daně byla přehledná a jasná, žalobce si uvědomil původ problému a pojmenoval jej jako administrativní chyby. Pro dodatečné vyměření daně je § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů klíčový, neboť definuje základ daně. Správce daně důvod doměření vyjádřil slovně, neboť uvedl, že nebylo účtováno o směně majetku ke dni doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu, proto byl základ daně dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů neoprávněně snížen o částku 18 435 600 Kč. Žalovaný se dále zabýval odkazem správce daně

na podzákonné předpisy, dovozoval jejich závaznost s tím, že jsou součástí právního pořádku. Zdůraznil, že účetní předpisy jednoznačně stanovují, ke kterému datu má být o převodu nemovitostí účtováno, není zde pro žalobce prostor pro příznivější výklad. Žalobce o výnosech ze směny nemovitostí neúčtoval ani v roce, kdy směnnou smlouvu uzavřel. Podle žalovaného správce daně vycházel z předložených důkazních prostředků, rozhodující byla předložená směnná smlouva. Ta ze své podstaty není smlouvou darovací, ale specifickou variantou kupní smlouvy. O úmyslu darování žádné předložené důkazní prostředky nenasvědčovaly. Správce daně proto neměl ohledně zdanění daní z příjmů žádné pochybnosti a posoudil výnos ze směnné smlouvy jako částku podléhající dani z příjmů, což je v souladu s § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve spojení s § 6 odst. 4 písm. c) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Žalovaný uzavřel s tím, že nenalezl skutečnosti, které by měly podstatný vliv na výrok napadeného rozhodnutí, daňová kontrola byla zahájena ve lhůtě dle § 148 odst. 1 daňového řádu, respektive § 47 odst. 1 ZSDP a proběhla v souladu se zákony a doměření došlo v souladu se zákonem.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích žalobních námitek (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Při nařízeném ústním jednání setrvali žalobce i žalovaný správní orgán na svých stanoviscích. Po projednání věci dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná.

První žalobní námitku soud neuznal důvodnou. Skutečně nelze nalézt zákonný důvod pro to, aby byl okamžik uzavření smlouvy, tj. den 30. 11. 2006, rozhodným pro běh lhůty k doměření daňové povinnosti žalobce.

Prekluzivní lhůta v souzeném případě počala běžet do 31. 12. 2010, tedy za účinnosti ZSDP. Podle § 47 odst. 1 ZSDP nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Tam, kde lhůta pro doměření daně neskončila do 1. 1. 2011, se bude běh a délka lhůty řídit daňovým řádem, jež rovněž stanoví obecnou tříletou prekluzivní lhůtu (§ 148 daňového řádu), a to v souladu s přechodným ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu. Dále je pak v témže ustanovení daňového řádu stanoveno zachování právních účinků právních skutečností, které měly vliv na běh lhůty a nastaly před 1. 1. 2011.

Soud nyní ponechává stranou, zda byl příjem žalobce dosažený směnnou nemovitostí podroben dodatečnému zdanění v souladu s hmotně právní úpravou daně z příjmů právnických osob či nikoli, a uvádí, že posouzení případu jako účetního případu roku 2007, jak bylo učiněno a podrobně odůvodněno správcem daně, bylo učiněno v souladu se zákonem. Žalobce ostatně toto posouzení konkrétně nerozpорије, pouze tvrdí, že rozhodným

okamžikem pro běh prekluzivní lhůty je okamžik vlastního uzavření směnné smlouvy, aniž by svoje tvrzení jakkoli argumentačně podpořil.

K tomu lze uvést, že ustanovení § 37 odst. 8 vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, (ve znění do 31. 12. 2008), podle kterého se při převodu vlastnictví k nemovitostem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, nabytá nemovitost zaúčtuje dnem doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu (s tím, že podmíněnost nabytí právních účinků vkladu do katastru nemovitostí se uvede na analytických účtech, v inventurních soupisech a v příloze účetní závěrky), kopíruje princip zakotvený v § 133 odst. 2 občanského zákoníku, totiž že převádí-li se nemovitá věc na základě smlouvy, nabývá se vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí podle zvláštních předpisů, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Právě citované ustanovení občanského zákoníku jasně definuje okamžik nabytí vlastnického práva nabyvatele k nemovitostem, které se zapisují do katastru nemovitostí, a to ke dni vkladu do katastru nemovitostí, nikoli ke dni uzavření smlouvy, jež je právním důvodem pro nabytí vlastnického práva (konstitutivní charakter zápisu vlastnického práva k nemovitostem do katastru nemovitostí). Správce daně pak opět správně uvedl, že účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí nastávají v souladu s § 2 odst. 3 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ke dni, kdy byl návrh na vklad doručen katastrálnímu úřadu, tj. v daném konkrétním případě ke dni 15. 1. 2007. Samotným uzavřením směnné smlouvy dne 30. 11. 2006 totiž žalobce vlastnické právo k nemovitostem nenabyl, resp. zároveň nepozbyl, uzavřením smlouvy pouze vznikl obligační vztah mezi žalobcem a Statutárním městem Liberec, v roce 2006 ještě žalobce žádného příjmu v důsledku uzavření smlouvy nedosáhl. Příjmu ze směny nemovitostí dosáhl žalobce právě v roce 2007, kdy v souladu se shora citovaným ustanovením občanského zákoníku nabyl, resp. zároveň pozbyl vlastnické právo k nemovitostem, a byl o nich také povinen účtovat.

Zbývá tak uzavřít tím, že dle § 47 odst. 1 ZSDP tříletá prekluzivní lhůta k doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 počala běžet ke dni 31. 12. 2007 a trvala by do 31. 12. 2010. Protože před uplynutím konce této lhůty byla zahájena daňová kontrola (dle protokolu o zahájení daňové kontroly to bylo dne 29. 9. 2010) a právní účinky tohoto úkonu jako úkonu způsobujícího běh nové tříleté prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 2 ZSDP byly zachovány (§ 264 odst. 4 daňového řádu), nová prekluzivní lhůta k doměření daně počala běžet dne 31. 12. 2010 a končí dne 31. 12. 2013. Daň z příjmů právnických osob tak byla žalobci pravomocně doměřena v zákonné lhůtě pro doměření daně.

Ani soud nemá pochybnost o jednoznačnosti a pevném stanovení počátku lhůty k doměření daně a výkladu shora citovaných zákonných a podzákonných ustanovení. Ani soud nevidí možnost shora uvedená ustanovení vykládat způsobem, jež by byl pro žalobce příznivější, poté co byla ustálena judikatura a převládl výklad § 47 odst. 1 ZSDP tzv. „metodou 0+3“. V tomto směru se soud zcela ztotožňuje s argumentací žalovaného.

Nyní k vlastnímu posouzení sporné otázky daňového dopadu směny nemovitostí v projednávaném případě.

O skutkových okolnostech případu není sporu a byly soudem popsány shora.

Na úvod lze poznamenat, že žalobcův případ dodatečného zdanění příjmů plynoucích ze směny nemovitostí na základě směnné smlouvy uzavřené se Statutárním městem xx není prvním řešeným případem, zdejší soud se již povahou a obsahem obdobné směnné smlouvy a jejím daňovým dopadem zabýval. Jeho právní názory pak byly aprobovány Nejvyšším správním soudem, který rovněž neměl o posouzení obdobného případu pochybnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2012, č.j. 8 Afs 55/2011-68, dostupný na www.nssoud.cz).

Podstatou sporu je povaha směnné smlouvy a její daňový dopad na straně žalobce.

Jednak není pravdou, že by se správce daně a žalovaný nezabývaly obsahem vlastní smlouvy. Právě na základě jejího obsahu správce daně dovodil, a soud dospěl ke stejnému závěru, že vůlí smluvních stran bylo právě a jediné směniti nemovitosti uvedené v čl. I odst. 1 smlouvy za nemovitosti uvedené v čl. II odst. 2 smlouvy, když z těchto citovaných částí smlouvy vyplývá, že hodnota směňovaných nemovitostí je různá, a to ve výši zde stanovené s odkazem na znalecké posudky Ing. J.N. Z čl. IV. uzavřené smlouvy jednoznačně vyplývá vůle smluvních stran směniti uvedené pozemky bez ohledu na jejich stanovenou cenu bez doplatku, což smluvní strany vyjádřily tak, že majetkoprávní operace bude provedena tak, že nebude provedeno finanční ani jiné dorovnání.

Tuto jasnou vůli smluvních stran směniti uvedené nemovitosti s různou hodnotou (s odkazem na znalecké posudky) bez jakéhokoli finančního vyrovnání nemohl správce daně a následně žalovaný nerespektovat jen z důvodu, že žalobce zcela zjevně při uzavření smlouvy neřešil daňové dopady směny nemovitostí a následně zjistil, že daňové dopady směny jsou pro něj velmi nepříznivé (viz jeho vyjádření adresované správci daně 12. 10. 2010 a 22. 12. 2010 a jeho vyjádření při projednání zprávy o daňové kontrole).

Ani obsah smlouvy ani žádné jiné důkazní prostředky v daňovém řízení provedené nenaznačovaly, že by úmyslem smluvních stran bylo něco jiného než směna nemovitostí s rozdílnou hodnotou. Jak žalovaný správně uvedl s odkazem na § 611 občanského zákoníku, podstatou směnné smlouvy není darování, ale směnná smlouva je jakousi variantou smlouvy kupní. Podle § 611 občanského zákoníku se totiž ustanovení o kupní smlouvě přiměřeně použijí i na smlouvu, podle které si smluvní strany směňují věc za věc, a to tak, že každá ze stran je považována ohledně věci, kterou směnou dává, za stranu prodávající, a ohledně věci, kterou směnou přijímá, za stranu kupující. Každý z účastníků směnné smlouvy tak byl převodcem i nabyvatelem nemovitosti, což má i svůj daňový dopad.

Ačkoli lze se žalobcem souhlasit v tom směru, že zpráva o daňové kontrole a následně ani odůvodnění napadeného rozhodnutí neobsahují vyčerpávající rozbor všech relevantních ustanovení zákona o daních z příjmů dopadající na daný případ, správce daně, s jehož posouzením se žalovaný ztotožnil, jasně uvedl, že majetkový prospěch, který měl žalobce v důsledku směny předmětných nemovitostí, bylo třeba zahrnout do základu daně z příjmů dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů s tím, že bylo třeba o nabytém majetku účtovat

v souladu s § 24 odst. 5 cit. zákona v jeho pořizovací ceně, kterou je cena, za níž byl pořízen s tím, že bylo třeba zároveň účtovat také o pozemku, který žalobce za nemovitosti směňoval. Správce daně uvedl, že částka 19 167 890 (tj. pořizovací cena nabytých nemovitostí) měla být zahrnuta do výnosů a částka 732 290 Kč do nákladů, a rozdíl tedy měl být zahrnut do základů daně za uvedené zdaňovací období.

Soud tak nepovažuje napadené rozhodnutí žalovaného, které tvoří s rozhodnutím správce daně jeden celek, za nepřezkoumatelné, neboť lze dovodit, proč správce daně, s jehož posouzením se žalovaný ztotožnil, zahrnul částku 18 435 600 Kč do základu daně dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Rovněž žalovaný k vznesené odvolací námitce poukázal na slovní vyjádření důvodu doměření daně z příjmů. Z rozhodnutí žalovaného ve spojení se zprávou o daňové kontrole pak plyne, z jakých důkazů v daňovém řízení správce daně a žalovaný vycházeli, a jak dospěli k závěru o získání příjmu žalobce na základě směny nemovitostí, když v úvahu je třeba vzít, že skutkové okolnosti případu nebyly v průběhu daňového řízení sporné a žalobce uplatnil odvolací námitky spíše obecného charakteru. Argumentaci založenou na podzákonných předpisech pak také soud považuje za nikoli nadbytečnou, když správcem daně uváděná ustanovení byla rozhodná pro okamžik, kdy měl o směně nemovitostí žalobce účtovat. Proč správce daně a žalovaný na daný obchodní případ neaplikovali daň darovací, nýbrž doměřili daň podle zákona o daních z příjmů, vyplývá ze samé podstaty věci, kdy uzavřenou směnnou smlouvu lapidárně řečeno považovali právě a jen za právní důvod pro směnu nemovitostí, když z ničeho nelze dovodit, že by podstatou bylo něco jiného, např. darování.

Správce daně a žalovaný postupovali v souladu se zákonem o daních z příjmů z následujících důvodů.

Podle § 3 odst. 2, odst. 3 zákona o daních z příjmů se příjmem ve smyslu odst. 1 tohoto ustanovení rozumí i nepeněžní příjem dosažený směnou. Takový nepeněžní příjem se podle § 3 odst. 3 cit. zákona oceňuje podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, pokud tento zákon nestanoví jinak. Také § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů stanoví, že za příjmy se považuje i nepeněžní plnění oceněné podle zvláštního předpisu, pokud tento nestanoví jinak, s tím, že příjmy získané směnou se posuzují pro účely zákona o daních z příjmů obdobně jako příjmy získané prodejem. Nepeněžní příjem dosažený směnou nemovitostí je třeba považovat za ostatní příjem dle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů s tím, že pravidla pro stanovení dílčího základu takového příjmu jsou zakotvena v odst. 4 a 5 cit. ustanovení.

V daném případě se současně jednalo o příjem, který nelze podřadit pod příjem osvobozený z daňové povinnosti na základě § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalobce totiž nabyl směňovaný pozemek kupní na základě Protokolu o předání a převzetí majetku státu č. 1239/2003 ze dne 8. 12. 2003 s právními účinky vkladu ke dni 11. 12. 2003.

Jestliže správce daně a žalovaný při stanovení základu daně z příjmů vyšli z toho, že žalobce dosáhl ze směny nemovitostí nepeněžního příjmu ve výši stanovené ve směnné smlouvě s odkazem na znalecké posudky Ing. J.N., podle nichž byly v uzavřené smlouvě směňované nemovitosti stranami oceněny, posoudili příjem žalobce ze směny nemovitostí v souladu s § 3 odst. 2, odst. 3 a § 10 odst. 1 písm. b), odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Správce daně pak žalobce správně upozornil na to, že pro stanovení pořizovací hodnoty nabytých nemovitostí není rozhodná cena v dodatečně zhotoveném posudku Ing. H.

Není tedy důvodná ani poslední žalobní námitka týkající se právě určení hodnoty nemovitostí. Ze zprávy o daňové kontrole jasně vyplývá, že správce daně vycházel z hodnoty nemovitostí, která byla výslovně ve směnné smlouvě stranami sjednána jako pořizovací v čl. II. odst. 1. a 2. s výslovným odkazem na znalecké posudky Ing. J.N., tj. v souladu s § 25 odst. 4 zákona o účetnictví. Žalobce pak neuvádí, že by tento postup byl v rozporu s některým s relevantních zákonných ustanovení.

Zbývá uzavřít tím, že daňová soustava nepostihuje daní jen převody nemovitého majetku, ale daní je zatížen také majetkový prospěch, kterého daňový subjekt v důsledku nabytí nemovitého majetku dosáhne, a to i v případě směny nemovitostí, jako tomu bylo v případě žalobce, který směnou nemovitostí nabyt nemovitý majetek v hodnotě převyšující hodnotu nemovitého majetku, který bez doplacení rozdílu hodnoty pozbyl. Na tom nemůže změnit nic ani neznalost daňového dopadu celé majetkové transace ani nedostatek finančních prostředků na úhradu doměřené daně na straně žalobce.

Soud tak dospěl k závěru, že žalobcovy námitky nejsou důvodné, a žalobu zamítnul podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten však náhradu nákladů nepožadoval, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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 (více) 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 Liberci dne 15. srpna 2012.

Mgr. Karel Kostecký, v.r.
předseda senátu