



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Pavlíny Vrkočové v právní věci žalobkyně: **obec Střelské Hoštice**, se sídlem Střelské Hoštice 83, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou, se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 4. 2017, č. j. 50 Af 35/2016 - 29,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 4. 2017, č. j. 50 Af 35/2016 - 29, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, č. j. 47442/16/5100-31461-711145, ze dne 26. 10. 2016, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě částku 15.342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně JUDr. Mileny Novákové, advokátky.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 13.228 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně JUDr. Mileny Novákové, advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj – Územní pracoviště ve Strakoniciích platebním výměrem ze dne 24. 3. 2016, č. j. 563528/16/2211-00460-305618, vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 14.972 Kč. V odůvodnění uvedl, že dne 25. 6. 2015 žalobkyně podala opravné daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, kde jako základ pro výpočet daně byla uvedena sjednaná cena ve výši 309.300 Kč bez daně z přidané hodnoty (DPH). Ve smlouvě kupní a o předkupním právu věcném ze dne 18. 4. 2015, na základě které byl převod nemovité věci (obecního pozemku) proveden, je však uvedena celková kupní cena ve výši 374.253 Kč, tj. včetně DPH. Správce daně s odkazem na § 13 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále též jen „zákonné opatření“), shledal, že sjednanou cenou (tj. základem daně) se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci včetně DPH. Z kupní ceny včetně DPH ve výši 374.253 Kč proto vyměřil daň ve výši 4 % z této ceny, tj. 14.972 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 10. 2016, č. j. 47442/16/5100-31461-711145, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně. Žalovaný shledal, že v posuzovaném případě se jedná o nabytí vlastnického práva k nemovité věci z majetku žalobkyně jakožto obce, kdy podle § 22 odst. 1 zákonného opatření platí výlučnost sjednané ceny. Sjednanou cenou se rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Pojem „úplata“ je v § 4 zákonného opatření definován jako částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění. Z toho vyplývá, že sjednaná cena je celkovou cenou včetně DPH, což je vysloveno i v důvodové zprávě k § 13 zákonného opatření. Správce daně tak postupoval při vyměření daně v souladu se zákonným opatřením.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Žalobkyně namítala, že právní úprava daně z nabytí nemovitých věcí podle zákonného opatření nevykazuje podstatné odlišnosti od úpravy v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“), a je tak třeba vycházet z judikatury k tomuto zákonu a dosavadní správní praxe, podle které je předmětem daně z převodu nemovitostí pouze samotný finanční výnos z převodu nemovité věci a nikoliv DPH odváděná do státního rozpočtu. Výklad užitý žalovaným v napadeném rozhodnutí je nesprávný, neboť je založen na původním záměru zákonodárce změnit osobu poplatníka na nabyvatele nemovitosti. I v zákonném opatření v rozhodném znění však byl poplatníkem daně převodce. 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. Podle žalobkyně existují dva rovnocenné výklady vedoucí k výpočtu základu daně, a to výklad zastávaný žalovaným zahrnující do sjednané ceny i DPH, a výklad založený na systematické a logice současné úpravy daně z nabytí nemovitých věcí, podle kterého sjednaná cena, která má být základem daně, DPH neobsahuje. Žalovaný byl proto s ohledem na zásadu *in dubio mitius* povinen respektovat výklad směřující k co nejmenší zátěži žalobkyně, tedy že základem daně z nabytí nemovitých věcí je sjednaná cena bez DPH.

[4] Krajský soud žalobu zamítl. Krajský soud shledal, že s účinností od 1. 1. 2014 upravuje daň z převodu, resp. z nabytí nemovitých věcí zákonné opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, jehož znění účinné do 31. 10. 2016 je relevantní pro

pokračování

posuzovanou věc. Zákonné opatření 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 tedy byla mezi smluvními stranami v kupní smlouvě přesně vymezena. Ustanovení § 13 zákonného opatření definuje sjednanou cenu jako úplatou 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. V posuzovaném případě není pochyb o tom, že nabývací hodnotou byla sjednaná kupní cena přesně stanovená v kupní smlouvě ve výši 374.253 Kč. Správce daně tak DPH do základu daně zahrnul zcela oprávněně. Krajský soud zde odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2005, č. j. 2 Afs 210/2004 - 81, kde tento soud vyslovil závěr, že: „[p]okud 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.“

[5] Krajský soud dále konstatoval, že zákon o trojdani a zákonné opatření jsou dva odlišné právní předpisy, přičemž každý z nich vymezuje subjekt daně, předmět daně, základ daně a další specifika pro konkrétní typ daně. Závěry učiněné v judikatuře a dosavadní správní praxi k zákonu o trojdani proto na zákonné opatření není možné aplikovat. Dotčená ustanovení zákonného opatření jsou podle krajského soudu ve vztahu k posuzované otázce natolik jednoznačná, že v praxi nevzbuzují žádné pochybnosti. Krajský soud tak neshledal důvody pro aplikaci zásady *in dubio mitius*.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že do základu daně určeného podle ceny sjednané je třeba zahrnovat také DPH.

[7] Podle stěžovatelky zákonné opatření výslovně nestanoví, že základem daně je nabývací hodnota nemovitosti včetně DPH. Z čl. 2 odst. 3 Ústavy ve spojení s čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a ustálené judikatury vyplývá, že daňová povinnost může být uložena pouze zákonem. Nestanoví-li tak zákonné opatření povinnost započíst DPH do základu daně výslovně či způsobem nepřipouštějícím pochybnosti a různé způsoby výkladu, není možné, aby finanční správa tuto povinnost svévolně dovozovala.

[8] Stěžovatelka je také přesvědčena, že zákon o trojdani a zákonné opatření se v problematice obecného stanovení základu daně materiálně neliší (tj. vždy je základem daně v zásadě smluvní cena za převod nemovitosti). Vymezení předmětu daně se liší pouze v použití slova „nabytí“ oproti původnímu „převod“, což je zapříčiněno nikoli změnou účelu zákona (zdanit převod nemovité věci), nýbrž historickými důvody spojenými s přijímáním zákona o dani z nabytí nemovitých věcí. Použití slova „nabytí“ proti původnímu „převod či přechod“ tak nelze dle názoru stěžovatelky přičítat jakýkoliv praktický význam. Stejně jako v případě předchozí úpravy zákona o trojdani se totiž stále

fakticky jedná o zdanění úplatného převodu nemovité věci, neboť i nadále zůstává poplatníkem této daně převodce, který na základě prodeje vlastnického práva k nemovité věci získává určitý finanční výnos. Rovněž osoba poplatníka a definice základu daně se v zákoně o dani z nabytí nemovitých věcí žádným významným způsobem nezměnila. Poplatníkem daně je i nadále převodce, který na základě převodu nemovité věci získává určitý finanční výnos. Základ daně je pak sice nově tvořen tzv. nabývací hodnotou, kterou je však podle § 11 odst. 1 písm. a) zákonného opatření opět sjednaná cena definovaná jako protiplnění poskytnuté za převod nemovité věci. S ohledem na zachování stejné osoby poplatníka a předmětu daně je proto nutné postupovat v souladu s předchozí ustálenou judikaturou, podle které platí, že v případě, kdy je poplatníkem předmětné daně převodce, který je zároveň plátcem DPH, je základem daně jen a pouze sjednaná cena a nikoli DPH, které je v souvislosti s převodem nemovité věci odváděno státu, a netvoří tedy finanční výnos z převodu nemovité věci. V opačném případě by došlo k paradoxní situaci, kdy převodce bude zdaňovat nejen svůj příjem z převodu, ale i částku, kterou inkasoval pro stát, a která se tedy nikdy nestala součástí jeho majetku.

[9] Závěr stěžovatelky má podporovat také správní praxe k zákonu o trojdani, podle níž u ceny smluvní není DPH součástí základu daně z převodu nemovitostí. Stěžovatelka zde odkazuje na stanovisko Ministerstva financí, obsažené v zápise z Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 27. 11. 2002, č. j. 766/27.11.02.

[10] Stěžovatelka také poukazuje na legislativní proces, který předcházel přijetí zákonného opatření. Návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí byl jako sněmovní tisk č. 1003 předložen vládou Poslanecké sněmovně dne 24. 4. 2013. Jak vyplývá z důvodové zprávy předložené spolu se sněmovním tiskem 1003, účelem původně navrhované právní úpravy bylo mimo jiné sjednocení poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí v osobě nabyvatele nemovité věci a zrušení institutu ručitele, kterým doposud byl právě nabyvatel. Tento návrh zákona však nebyl schválen. Nový zákon byl přijat ve formě zákonného opatření. Před schválením tohoto právního předpisu však došlo k zásadním změnám původního návrhu, které s ohledem na absenci nové důvodové zprávy nejsou nikterak blíže objasněny. Nejzásadnější změnou přitom je právě skutečnost, že zákonné opatření nezahrnuje plánovanou změnu osoby poplatníka, tedy jediný klíčový rozdíl, který existoval mezi původní a novou právní úpravou. Z důvodové zprávy k původnímu návrhu zákona proto nelze vycházet.

[11] Nakonec stěžovatelka odkazuje na zásadu *in dubio mitius*. Za situace, kdy zákon připouští dva možné výklady, je žalovaný, resp. krajský soud povinen respektovat výklad příslušných ustanovení, který směřuje k co nejmenší zátěži daňových subjektů.

[12] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Zákonné opatření jasně vymezuje základ daně z nabytí nemovitých věcí jako nabývací hodnotu a v posuzovaném případě se nabývací hodnotou rozumí úplata poskytnutá kupujícími za nabytí vlastnického práva k převáděné nemovitosti. Nabývací hodnotou je tak sjednaná kupní cena zahrnující veškerá protiplnění, která mají být poskytnuta kupujícími za nabytí vlastnického práva k nemovité věci, tedy včetně DPH.

[13] Žalovaný nesouhlasí se závěrem stěžovatelky, že základ daně v zákonném opatření se materiálně neliší od úpravy obsažené v zákoně o trojdani. Podle § 9 odst. 1 zákona o

pokračování

trojdani byl předmětem daně úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. V současnosti účinný § 2 odst. 1 zákonného opatření považuje za předmět daně úplatné nabytí vlastnického práva k určité skupině nemovitých věcí. Vymezení předmětu daně se tedy liší od předchozí právní úpravy. Proto nelze uzavřít, že by bylo možné bez dalšího na daň z nabytí nemovitých věcí aplikovat judikatorní a teoreticko-právní závěry týkající se daně z převodu nemovitostí.

[14] Žalovaný odkazuje také na skutečnost, že podle důvodové zprávy k § 13 zákonného opatření platí, že „*sjednaná cena je celkovou cenou včetně daně z přidané hodnoty*“. Žalovaný připouští, že sněmovní tisk č. 1003 z roku 2013 prošel změnami, než byl zapracován v konečné podobě do zákonného opatření, avšak tyto změny se týkaly zejména osoby poplatníka nikoliv předmětu daně, základu daně, definice úplaty či sjednané ceny. Žalovaný dále v této souvislosti uvádí, že může-li se důvodová zpráva ke sněmovnímu tisku č. 1003 jevit jako překonaná, nelze ke stejnému závěru dojít ohledně důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákonného opatření (senátní tisk č. 185 z roku 2013). Tento tisk byl Senátu předložen již po provedení změny v osobě poplatníka, a důvodová zpráva je proto aktuální.

[15] Zásada *in dubio mitius* má nakonec své opodstatnění v situacích, kdy po využití všech metod interpretace zůstanou vedle sebe dva rovnocenné výklady dané normy. Z výše uvedených důvodů je žalovaný přesvědčen, že všechny druhy výkladu předmětných právních norem vedou k jednomu výkladu, a to k výkladu, podle něhož je základem daně cena sjednaná včetně daně z přidané hodnoty.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Předmětem sporu v posuzované věci je otázka, zda je DPH součástí základu daně z nabytí nemovitých věcí určeného podle ceny sjednané. Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že za cenu sjednanou je třeba považovat částku zahrnující veškeré finanční plnění, které bylo za prodej nemovité věci stěžovateli poskytnuto ze strany kupujících. Charakter sjednané ceny za nabytou nemovitost má tak podle krajského soudu celková cena, kterou museli kupující vydat ze svého majetku k zaplacení nabývané nemovitosti, tedy cena včetně DPH.

[19] Podle § 2 zákonného opatření ve znění účinném do 31. 10. 2016 je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí *úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je a) pozemkem, stavbou, částí inženýrské sítě nebo jednotkou nacházejícími se na území České*

republiky, b) právem stavby, jímž zatížený pozemek se nachází na území České republiky, nebo c) spoluvlastnickým podílem na nemovité věci uvedené v písmenech a) nebo b).

[20] Poplatníkem daně je podle § 1 zákonného opatření *a) 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, b) nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci v ostatních případech.*

[21] Podle § 10 zákonného opatření je základem daně z nabytí nemovitých věcí nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj. Uznatelným výdajem se podle § 24 zákonného opatření rozumí odměna a náklady prokazatelně zaplacené poplatníkem znalci za znalecký posudek určující zjištěnou cenu, je-li tento posudek vyžadovanou přílohou daňového přiznání, pokud tento výdaj uplatní poplatník v daňovém přiznání nebo v dodatečném daňovém přiznání.

[22] Nabývací hodnotou je podle § 11 zákonného opatření *a) sjednaná cena, b) srovnávací daňová hodnota, c) zjištěná cena, nebo d) zvláštní cena.* V posuzovaném případě byla jako nabývací hodnota rozhodná pro základ daně cena sjednaná (viz § 22 zákonného opatření).

[23] Sjednanou cenou se podle § 13 zákonného opatření pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci.

[24] Úplatou se podle § 4 odst. 1 zákonného opatření konečně rozumí *částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění.*

[25] Pro určení základu daně podle ceny sjednané je s ohledem na systematiku výše citovaných ustanovení rozhodující definice úplaty v § 4 zákonného opatření. Stěžovatelka v kasační stížnosti předně namítala, že zákonné opatření výslovně nestanoví, že základem daně je nabývací hodnota nemovitosti včetně DPH. Stěžovatelce lze přisvědčit, že toto ustanovení výslovně nestanoví, že DPH je součástí úplaty, a tím součástí základu daně podle ceny sjednané. Slovní spojení „částka v peněžních prostředcích“, užití v definici úplaty, je však natolik široké, že výklad zahrnující do této částky také DPH nelze pouze na základě jazykového výkladu bez dalšího vyloučit.

[26] Při posouzení sporné otázky je třeba vyjít též z ústavně zaručeného práva vlastnit majetek a výhrady zákona při stanovení daňových povinností (čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod). Podle Ústavního soudu představuje jazykový výklad pouze prvotní přiblížení k obsahu právní normy (srov. nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97). V pochybnostech proto nelze setrvat pouze u něj, jak v napadeném rozsudku učinil krajský soud. K ověření správnosti výkladu, k jeho doplnění či upřesnění, slouží další interpretační přístupy, jako například výklad teleologický směřující k účelu zákona, výklad historický, komparativní apod. (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54). Takto postupoval Nejvyšší správní soud také v posuzovaném případě.

[27] Zákonné opatření s účinností od 1. 1. 2014 nahradilo dosavadní úpravu daně z převodu nemovitostí obsaženou v zákoně o trojdani. Přijetí zákonného opatření Senátu

pokračování

předcházel návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí, který však v důsledku rozpuštění Poslanecké sněmovny v roce 2013 nebyl přijat. Návrh zákona byl reakcí na rekodifikaci soukromého práva zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Nabytí účinnosti nového občanského zákoníku k 1. 1. 2014 a nemožnost včasného přijetí nové úpravy daně z převodu nemovitostí formou zákona v důsledku rozpuštění Poslanecké sněmovny vyžadovaly implementaci návrhu zákona formou zákonného opatření Senátu. Zákonné opatření oproti návrhu zákona zachovalo vymezení převodce jako poplatníka daně v případě úplatného převodu nemovité věci.

[28] Ve vztahu k posuzované věci je podstatná důvodová zpráva k § 13 zákonného opatření, podle níž *„[s]jednaná 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“*. Zde Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že se nejedná o důvodovou zprávu k vládnímu návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí předloženou Poslanecké sněmovně sněmovním tiskem č. 1003, ale o důvodovou zprávu k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí předloženou senátním tiskem č. 185, která zahrnuje provedené změny. Z tohoto důvodu není důvodná námitka stěžovatelky, že k důvodové zprávě nelze přihlížet. Na druhou stranu je třeba konstatovat, že citovaný senátní tisk je z podstatné části pouze „recyklací“ původní důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona, aniž by změny v samotné navržené právní úpravě byly důvodovou zprávou důsledně reflektovány. Záměr zahrnout daň z přidané hodnoty do základu daně a způsob provedení tohoto záměru v samotném textu právního předpisu také není v důvodové nijak vysvětlen. To zajisté oslabuje relevanci této důvodové zprávy pro výklad příslušných ustanovení.

[29] Stěžovatelka však namítá, že zákon o trojdani a zákonné opatření se v problematice obecného stanovení základu daně materiálně neliší, přičemž odkazuje na judikaturu Ústavního soudu (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 3. dubna 2003, sp. zn. IV. ÚS 500/01), podle níž DPH nemělo být základem daně z převodu nemovitostí podle zákona o trojdani. Podle § 9 odst. 1 zákona o trojdani byl předmětem daně *„úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem“*. Základem daně podle § 10 odst. 1 písm. e) zákona o trojdani byla cena sjednaná, šlo-li o převod nemovitosti z vlastnictví nebo do vlastnictví územního samosprávného celku. Poplatníkem byl podle § 8 odst. 1 zákona o trojdani převodce.

[30] Přestože tedy zákonné opatření jako předmět daně vymezuje oproti zákonu o trojdani *„úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci“*, částečně odlišná formulace nemá věcný dopad, jelikož přes použití některých jiných termínů při vymezení předmětu daně se zákonné opatření Senátu v rozhodném znění a zákon o trojdani ve vztahu ke stanovení základu daně podle ceny sjednané neliší. Pouze zákonné opatření obsahuje definici ceny sjednané v § 13. S ohledem na to Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit krajskému soudu, že v posuzovaném případě nelze vycházet z judikatury vztahující se k zákonu o trojdani. Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že změna právní úpravy zpravidla nevyklučuje použitelnost judikatury k předchozí právní úpravě, zejména pokud je

obdobná, nebo zachovává shodný smysl a účel (např. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2012, č. j. 2 Ans 15/2012 - 22). Tak je tomu i v posuzovaném případě.

[31] Ústavní soud v nálezu ze dne 3. 4. 2003, sp. zn. IV. ÚS 500/01, dovodil, že „[j]e-li jednoznačně poplatníkem daně z 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 nemovitostí vzat v úvahu právní stav nemovitosti u převodce, nikoli u nabyvatele“ (viz též náleze ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, náleze ze dne 29. 5. 2003, sp. zn. III. ÚS 644/01, nebo náleze Ústavního soudu ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 487/01). Ke shodnému závěru dospěl i zdejší soud, když např. v rozsudku ze dne 12. 1. 2005, č. j. 1 Afs 76/2004 - 59, č. 653/2005 Sb. NSS, uvedl, že „úmyslem zákonodárce je zatížení hodnoty převáděné nemovitosti, neboť zdaněn je právě převodcem dosažený finanční výnos z prodeje nemovitosti, příp. dosažitelný finanční výnos, je-li dohodnutá cena nižší než zjištěná.“

[32] Z citovaného nálezu Ústavního soudu plyne, že podstatou daně z převodu nemovitostí je zdanění hodnoty převáděné nemovitosti a převodcem dosaženého finančního výnosu z prodeje nemovitosti. Ačkoliv v citovaném nálezu Ústavního soudu se jednalo o stanovení základu daně z převodu nemovitostí podle ceny zjištěné, tj. podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona trojdani, uvedený závěr o charakteru daně z převodu nemovitosti platí obecně. Vyjadřuje totiž, co je smyslem daně z převodu nemovitostí jako takové, tj. zdanění finančního výnosu získaného prodejem nemovitosti. K tomuto závěru dospěl ve vztahu k zákonu o trojdani také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 3. 2016, č. j. 1 Afs 30/2016 - 24: „Při úvaze o charakteru této daně je třeba vycházet z toho, že se jedná o daň majetkovou, transferovou, při jejím výběru stát participuje na pohybu nemovitého majetku. Důležitá je proto právě hodnota převáděného nemovitého majetku.“ Tyto závěry je nutné vztáhnout také na daň z nabytí nemovitých věcí podle zákonného opatření, neboť její podstatou je shodně jako u daně z převodu nemovitostí podrobit dani úplatné transfery nemovitých věcí (tj. zejména změny vlastnického práva k nemovitým věcem).

[33] Za součást finančního výnosu převodce však nelze považovat DPH, které bylo součástí kupní ceny převáděné nemovitosti. V rámci transakce podléhající DPH plátce daně tuto daň vybírá jako součást kupní ceny a následně ji za podmínek stanovených v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, odvádí do státního rozpočtu. Hodnota DPH, kterou plátce přijímá jako součást kupní ceny, tak není součástí finančního výnosu plátce. Zahrnutí DPH do základu daně z nabytí nemovitých věcí by proto neodpovídalo účelu daně z nabytí nemovitých věcí. Jak v kasační stížnosti uvádí stěžovatelka, v takovém případě by převodce danil nejen svůj zisk z převodu nemovitosti, ale i částku, kterou inkasoval pro stát, a která se fakticky nestala částí jeho majetku.

[34] Posuzovanou situaci je přitom třeba odlišit od případu, kterým se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 6. 2005, č. j. 2 Afs 210/2004 - 81, na který odkazuje v napadeném rozsudku krajský soud. Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval otázkou, zda součástí ceny sjednané byla i částka, kterou se kupující zavázala uhradit za prodávající jejich věřiteli, případně vložit na fond oprav společenství vlastníků, jehož se

pokračování

stala kupující členem namísto prodávajících. Na tuto otázku Nejvyšší správní soud odpověděl tak, že *„sjednanou cenou je třeba rozumět veškerá finanční plnění, která jsou za prodej nemovitostí kupující prodávajícím poskytnuta, tedy která mají charakter ceny za tuto nemovitost poskytované, a to ať přímou výplatou nebo závazkem úhrady dluhu prodávajícího. 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.“* Oproti nyní posuzované věci se tak Nejvyšší správní soud vyjadřoval k situaci, kdy plnění, které bylo předmětem sjednané ceny, mělo charakter výnosu (byť nepřímého) poskytovaného poplatníkovi. DPH však tento charakter nemá.

[35] Výklad zastávaný žalovaným by byl rovněž v rozporu s principem daňové neutrality, neboť stěžovatelka by pouze z důvodu, že byla plátcem daně z přidané hodnoty, byla zatížena efektivně vyšší daní z nabytí nemovitých věcí než jiné srovnatelné subjekty, které by plátcí daně nebyly. Pro takové rozdílné zacházení se stěžovatelkou by bylo ovšem obtížně možné najít ospravedlnitelný důvod.

[36] Stěžovatelce však nelze přisvědčit, že výklad, podle něhož se při stanovení základu daně podle ceny sjednané nepřihlíží k DPH, lze dovodit také ze správní praxe. Ustálená správní praxe je relevantní pro posouzení, zda zde existuje legitimní očekávání jednotlivců, že správní orgán bude posuzovat jejich věc obdobně jako jiné srovnatelné věci posuzované v minulosti stejným orgánem (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2010, č. j. 2 Ans 1/2009 - 8). Prokázání ustálené správní praxe však náleží tomu, kdo se jí dovolává (srov. např. rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 - 43). V posuzovaném případě stěžovatelka pouze odkázala na stanovisko Ministerstva financí, obsažené v zápise z Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 27. 11. 2002, č. j. 766/27.11.02, které má dokládat, že DPH nebylo zahrnováno do základu daně u ceny smluvní podle zákona o trojdani. Z pasáže z tohoto stanoviska citované stěžovatelkou v kasační stížnosti však tento závěr nevylývá. Tato námitka proto není důvodná.

[37] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že v posuzovaném případě připadají v úvahu dva výklady dotčených ustanovení zákonného opatření. Z důvodové zprávy zákonného opatření vyplývá, že při přípravě tohoto předpisu zřejmě bylo uvažováno o řešení zahrnout DPH do základu daně z nabytí nemovitých věcí určeného podle ceny sjednané. Tento záměr ale nebyl výslovně zakotven ve znění příslušných ustanovení zákonného opatření vymezujících základ daně z nabytí nemovitých věcí. Z teleologického a komparativního výkladu vyplývá, že účelem daně z nabytí nemovitých věcí je zdanění finančního výnosu poplatníka, kterým nemůže být DPH zahrnutá v zaplacené kupní ceně. Podle rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155: *„V konfliktu dvou výkladů, z nichž oba jsou možné, z určitých úhlů pohledu rozumné a nikoli nepřesvědčivé, a přitom vedou k odlišným závěrům, nutno vzhledem k okolnosti, že se jedná o výklad norem daňového práva hmotného, zakládajících povinnost soukromé osoby poskytnout státu plnění bez protiplnění, dát z důvodu ochrany ústavních principů právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace přednost tomu z nich, který je ve prospěch soukromé osoby, a to přesto, že se v daném případě nepochybně jedná o výklad jdoucí proti základním strukturálním principům a ekonomickým funkcím daně z přidané hodnoty a stěžovatele neodůvodněně zvýhodňující oproti jiným plátcům DPH.“*

[38] Uvedený závěr vychází také z judikatury Ústavního soudu, jelikož podle nálezu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06 „v právním státě je třeba tvorby právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality. 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. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny a viz i stanovisko menšiny Pléna NSS in usnesení ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. in 215/2004 Sb. NSS). Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem“. Tento postulát vychází z objektivně daného slabšího postavení soukromoprávního subjektu, vůči němuž orgán veřejné moci vystupuje ve vrchnostenském postavení, a lze proto na pravidla jeho chování klást přísnější omezení (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85).

[39] V posuzovaném případě se proto Nejvyšší správní soud přiklonil k výkladu, podle něhož je třeba § 4 ve spojení s § 13 zákonného opatření vykládat způsobem, který neumožňuje zahrnout DPH do základu daně z nabytí nemovitých věcí. Pokud lze podle výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 10. 2008 dát přednost výkladu ve prospěch soukromé osoby, přestože se v daném případě jednalo o výklad jdoucí proti základním strukturálním principům a ekonomickým funkcím dotčené daně, tím spíš lze dát v posuzovaném případě přednost výkladu, který účel a smysl daně z nabytí nemovitých věcí zachovává. Nejvyšší správní soud také přihlédl ke skutečnosti, že důvodová zpráva k § 13 zákonného opatření zahrnutí DPH do základu daně určeného podle ceny sjednané pouze bez dalšího konstatuje, aniž by tento závěr nad rámec odkazu na § 4 zákonného opatření vysvětlovala. Pokud skutečně Senát zamýšlel na rozdíl od předchozí úpravy do základu daně z nabytí nemovitých věcí daň z přidané hodnoty zahrnout, opomněl tak učinit dostatečně jasným a nepochybným způsobem.

[40] Krajský soud proto věc posoudil nesprávně, pokud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že DPH je součástí základu daně z nabytí nemovitých věcí určeného podle ceny sjednané. Jelikož stejnou vadou je zatíženo také rozhodnutí žalovaného, zrušil Nejvyšší správní soud postupem podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. také toto rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[41] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů zrušil napadený rozsudek krajského soudu. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány podmínky pro zrušení rozhodnutí správního orgánu (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.), zdejší soud zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[42] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, a to jak v řízení před krajským soudem (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.), tak i v řízení o kasační stížnosti.

pokračování

[43] Náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za 3 úkony daňového poradce: 1) převzetí zastoupení, 2) podání žaloby, 3) repliky k vyjádření žalovaného. Za tyto úkony [§ 11 odst. 1 písm. a), d), h) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s.] náleží stěžovateli odměna ve výši 3.100 Kč za jeden úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. 9.300 Kč. Stěžovatelka má též právo na náhradu hotových výdajů jejího zástupce za tyto úkony ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna zástupce za řízení před krajským soudem činí 10.200 Kč. Zástupce stěžovatelky v řízení před krajským soudem je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), na 12.342 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení o žalobě v částce 15.342 Kč.

[44] Náklady řízení o kasační stížnosti sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 5.000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za 2 úkony advokáta: 1) převzetí zastoupení, 2) podání kasační stížnosti. Za tyto úkony [§ 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu] náleží stěžovateli odměna ve výši 3.100 Kč za jeden úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. 6.200 Kč. Stěžovatelka má též právo na náhradu hotových výdajů jejího zástupce za tyto úkony ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna a náhrada hotových výdajů zástupce za řízení před Nejvyšším správním soudem činí 6.800 Kč. Zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), na 8.228 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 13.228 Kč. K plnění soud určil přiměřenou lhůtu.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. června 2017

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu