



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **obec Střelské Hoštice**, se sídlem Střelské Hoštice 83, zastoupena 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 26. 10. 2016, č. j. 10 Af 18/2016 - 50,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 10. 2016, č. j. 10 Af 18/2016 - 50, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 12. 2015, č. j. 44745/15/5100 31461-711145, a č. j. 44746/15/5100 31461-711145, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě 18 342 Kč do patnácti 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 17 342 Kč do patnácti 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.

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště ve Strakoniciích (dále také „správce daně“), platebním výměrem ze dne 4. 5. 2015, č. j. 1239011/15/2211-00460-304457, a platebním výměrem ze dne 11. 5. 2015, č. j. 1273117/15/2211-00460-304457, vyměřil žalobkyni v souvislosti s prodejem dvou obecních pozemků z jejího vlastnictví (p. č. X a p. č. X v k. ú X) daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 15 640 Kč a 14 420 Kč. Správce daně vyšel z toho, že za sjednanou cenu ve smyslu § 13 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 30. 10. 2016 (dále také „zákonné opatření“), tj. za základ daně z nabytí nemovitých věcí, bylo nutno považovat úplatu za nabytí vlastnického práva k nemovité věci včetně daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“).

[2] Žalovaný rozhodnutími ze dne 21. 12. 2015, č. j. 44746/15/5100-31461-711145, a č. j. 44745/15/5100-31461-711145, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil oba výše identifikované platební výměry správce daně. Podle žalovaného se jedná o nabytí vlastnického práva k nemovité věci z majetku žalobkyně jakožto obce, přičemž podle § 22 odst. 1 zákonného opatření platí výlučnost sjednané ceny. Sjednanou cenou se podle § 13 zákonného opatření 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 zahrnuje jakékoliv protiplnění, které je nebo má být na základě ujednání mezi smluvními stranami poskytnuto za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Sjednaná cena je proto cenou celkovou, a to včetně DPH. Nutnost zahrnout DPH do základu daně z nabytí nemovitých věcí ostatně potvrzuje i důvodová zpráva k § 13 zákonného opatření. Správce daně tak postupoval při vyměření daně v souladu se zákonným opatřením.

II.

[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 právní 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 samotná hodnota nemovitosti, resp. finanční výnos z převodu nemovité věci a nikoliv DPH odváděná do státního rozpočtu. Výklad užitý žalovaným v napadených rozhodnutích je nesprávný. Povinnost daňového subjektu odvést daň z nabytí nemovitých věcí i z odvedené DPH by musela být v zákonném opatření zakotvena explicitně, nikoliv jen zmíněna v důvodové zprávě vztahující se nadto k původnímu návrhu zákona, který byl následně významně změněn. 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 a DPH do základu daně nezahrnout.

pokračování

[4] Krajský soud žalobu zamítl. Uvedl, že s účinností od 1. 1. 2014 upravuje daň z převodu, resp. z nabytí nemovitých věcí zákonné opatření, jehož znění účinné do 31. 10. 2016 je relevantní pro 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 cenu sjednanou. Ustanovení § 13 zákonného opatření 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. V posuzovaném případě není pochyb o tom, že nabývacími hodnotami byly sjednané kupní ceny stanovené v kupních smlouvách jako částky zahrnující DPH. Správce daně tak DPH do základu daně zahrnul zcela oprávněně.

III.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[6] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že do základu daně z nabytí nemovitých věcí určeného podle ceny sjednané je třeba zahrnovat také DPH. 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. Stěžovatelka je také přesvědčena, že v nyní řešené situaci je nutné postupovat v souladu s předchozími ustálenými judikaturními a teoreticko-právními závěry týkajícími se zákona o trojdani, podle kterých daň z přidané hodnoty nebyla součástí základu daně z převodu nemovitostí, neboť není součástí hodnoty převáděné nemovitosti, resp. finančního výnosu z tohoto převodu. Tento svůj názor stěžovatelka odůvodnila tím, že zákon o trojdani a zákonné opatření se materiálně neliší – v obou případech je předmětem daně v zásadě převod nemovitosti a základem daně pak cena sjednaná za tento převod. Oba právní předpisy taktéž výslovně neuvádějí, že by se do základu daně měla připočíst i daň z přidané hodnoty. Vymezení předmětu daně se liší pouze v použití slova „nabytí“ oproti původnímu „převod“, což je zapříčiněno nikoli změnou účelu zákona, 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. Rovněž osoba poplatníka a definice základu daně se v zákoně o dani z nabytí nemovitých věcí žádným významným způsobem nezměnily. 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, tou je však podle § 11 odst. 1 písm. a) zákonného opatření opět sjednaná cena definovaná jako protiplnění poskytnuté za převod nemovité věci. S ohledem na podobnost daných právních úprav je proto nutné postupovat v souladu

s předchozí ustálenou judikaturou, podle které platí, že základem daně není DPH, které je v souvislosti s převodem nemovité věci odváděno státu. 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. Z důvodu obsahové shody mezi zákonem o trojdani a zákonným opatřením je podle názoru stěžovatelky namístě aplikovat na věc správní praxi týkající se posouzení dané otázky pro účely zákona o trojdani. Vzhledem k tomu, že správní orgány danou správní praxi nerespektovaly, porušily zásady předvídatelnosti práva a ochrany legitimního očekávání. Stěžovatelka také připomněla, že správní orgány neměly vycházet z důvodové zprávy k zákonnému opatření. Poukazuje v této souvislosti na skutečnost, že text zákonného opatření byl v průběhu legislativního procesu natolik změněn, že již nekoresponduje s úmyslem původního zákonodárce vyjádřeným právě v důvodové zprávě. Nakonec stěžovatelka poukázala na zásadu *in dubio mitius*. Za situace, kdy zákon připouští dva možné výklady, je žalovaný, resp. krajský soud povinen respektovat výklad který směřuje k co nejmenší zátěži daňových subjektů.

[7] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2017, č. j. 4 Afs 88/2017 - 35, a uvedla, že odůvodnění daného rozsudku považuje za správné, logické a ucelené. Nyní rozhodující senát by i pro nyní posuzovanou věc měl proto přijmout stejný závěr, jako čtvrtý senát, tj. že základem daně z nabytí nemovitých věcí měla být v posuzovaných případech cena bez daně z přidané hodnoty.

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na rozhodnutí o odvolání a své vyjádření k žalobě. Napadený rozsudek není podle žalovaného nezákonný. Znění zákonného opatření jasně vymezuje základ daně z nabytí nemovitých jako úplatu poskytnutou kupujícím za nabytí vlastnického práva k převáděné nemovitosti. Základem daně je tak sjednaná kupní cena zahrnující veškerá protiplnění, která mají být poskytnuta kupujícím za nabytí vlastnického práva k nemovité věci, tedy včetně DPH. Žalovaný je přesvědčen, že na daň z nabytí nemovitých věcí nelze aplikovat judikatorní a teoreticko-právní závěry týkající se daně z převodu nemovitostí. Tyto dvě daně se totiž liší, co se týče jejich předmětu i základu daně (zákonné opatření umožňuje od základu daně odečíst uznatelný výdaj). Žalovaný dále uvedl, že důvodovou zprávu k vládnímu návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí (sněmovní tisk č. 1003) lze využít jako teologické vodítko při výkladu zákonného opatření, neboť tato není překonána. Podle žalovaného nedošlo ani k porušení legitimního očekávání adresátů právní normy. Naopak, od daňových subjektů by bylo lze očekávat, že tito budou předpokládat změnu dosavadní praxe, když původní zákon o trojdani byl nahrazen novým předpisem (zákonné opatření). Na nastalou situaci nebylo namístě aplikovat zásadu *in dubio pro mitius*; všechny druhy výkladu předmětných právních norem vedou ke stejnému závěru, a to závěru zahrnujícímu DPH do základu daně z nabytí nemovitých věcí. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[9] Ve vyjádření k doplnění kasační stížnosti pak žalovaný (nad rámec svého původního vyjádření) zejména uvedl, že setrvává na svém právním názoru, že do ceny sjednané má být zahrnuta i DPH. Podle žalovaného dochází výkladem stěžovatelky

pokračování

k porušení zásad daňového procesu (zejména zásady rovnosti). Dále poukazoval na definici úplaty obsaženou v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a na § 2 odst. 1 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách (dále jen „zákon o cenách“), podle kterého může být součástí ceny i příslušná daň. Závěrem pak žalovaný zdůraznil, že existují případy, kdy je v souladu se zákonem daň podrobena další dani (např. § 36 zákona o dani z přidané hodnoty).

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Předmětem sporu v posuzované věci je otázka, zda je daň z přidané hodnoty součástí základu daně z nabytí nemovitých věcí určeného podle ceny sjednané.

[12] Touto otázkou se Nejvyšší správní soud již zabýval. V rozsudku ze dne 28. 6. 2017, č. j. 4 Afs 88/2017 - 35 (dále také „rozsudek č. j. 4 Afs 88/2017 - 35“), zdejší soud dospěl k závěru, že správní orgány pochybily, pokud do základu daně z nabytí nemovitých věcí určeného podle ceny sjednané zahrnuly i daň z přidané hodnoty. V uvedeném rozsudku zdejší soud uvedl následující:

[13] 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 stěžovatelce 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.

[14] 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).*

[15] 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.*

[16] 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.

[17] 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).

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

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

[20] 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.

[21] 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. nálezy 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.

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

[23] 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

pokračování

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 zajistě oslabuje relevanci této důvodové zprávy pro výklad příslušných ustanovení.

[24] 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. nález 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.

[25] 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.

[26] 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 nález ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, nález ze dne 29. 5. 2003, sp. zn. III. ÚS 644/01, nebo nález 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.“*

[27] 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).

[28] 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.

[29] 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 plátcem daně nebyly. Pro takové rozdílné zacházení se stěžovatelkou by bylo ovšem obtížně možné najít ospravedlnitelný důvod.

[30] 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 nevyplývá. Tato námitka proto není důvodná.

[31] 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

pokračování

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.“*

[32] 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).

[33] 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.

[34] S ohledem na výše uvedené důvody proto Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 88/2017 - 35 uzavřel, že *„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.“

[35] Uvedený závěr je nutno vztáhnout i na nyní projednávanou věc (vedenou pod sp. zn. 7 Afs 301/2016). Tato věc se jak z hlediska účastníků řízení, tak i z hlediska předmětu sporu, resp. obsahu kasační stížnosti shoduje s věcí posuzovanou pod sp. zn. 4 Afs 88/2017, přičemž zdejší soud (a to ani na základě argumentace žalovaného) neshledal důvod předložit věc rozšířenému senátu zdejšího soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 1 Afs 27/2009 - 98; nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008 - 77, ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 65/2016 - 33). I podle nyní rozhodujícího senátu nebylo možno na základě právní úpravy, podle které postupovaly správní orgány, považovat DPH za součást základu daně z nabytí nemovitých věcí určeného podle ceny sjednané. V tomto ohledu se tedy nyní rozhodující senát ztotožňuje s rozsudkem ve věci č. j. 4 Afs 88/2017 - 35 a v podrobnostech na něj odkazuje. Jak uvedl zdejší soud např. v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, č. j. 4 As 67/2016 - 53, *„Jestliže má Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 12 s. ř. s. zajišťovat jednotu rozhodování v oblasti správního soudnictví, musí rozhodovat jednotně i on sám. Pokud tedy zde existuje rozhodnutí týkající se týchž účastníků a řešící stejnou právní otázku, je na místě, aby se Nejvyšší správní soud závěry uvedenými v takovém rozhodnutí sám řídil.“* Obdobně srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 16. 6. 2016, č. j. 9 As 18/2016 - 46, ze dne 22. 3. 2017, č. j. 3 Afs 63/2016 - 36 atp.

[36] K vyjádření žalovaného k doplnění kasační stížnosti (které ve věci vedené pod sp. zn. 4 Afs 88/2017 učiněno nebylo) pak zdejší soud uvádí, že nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že by v případech nezahrnutí DPH do základu daně z nabytí nemovitých věcí docházelo k porušení zásady rovnosti. Zásada rovnosti by byla naopak popřena v případech, kdy by DPH do základu daně zahrnováno bylo, jak bylo ostatně výše vysvětleno. Relevantní pak nejsou ani odkazy žalovaného na definici úplaty obsaženou v zákoně o dani z přidané hodnoty a na složení ceny podle zákona o cenách. Tyto právní předpisy nebyly v předmětné věci aplikovány. Ostatně i zákon o dani z přidané hodnoty výslovně stanovuje, že do základu daně se nezahrnuje DPH (*Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění; § 36 odst. 1 daného zákona*). Nejvyšší správní soud nezpochybňuje ani dikci § 36 zákona o dani z přidané hodnoty (podle něhož se do základu daně z přidané hodnoty zahrnuje i spotřební daň). Zákonné opatření však stran základu daně o DPH zcela mlčí, jak již bylo zdůrazněno výše, přičemž správní orgán není oprávněn nad rámec dikce zákona stanovovat daňovou povinnost. K tomu srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2016, č. j. 10 Afs 178/2015 - 39, ve kterém zdejší soud uvedl, že *„považuje za samozřejmé, že správci daní a především žalovaný musí ve své aplikační praxi jednotlivé daňové právní předpisy interpretovat a tím i zabezpečovat, aby byly daně a poplatky ukládány a vybírány jednotným a pro daňové subjekty předvídatelným způsobem a v předvídatelné výši. Taková interpretace je ovšem oprávněná jen potud, pokud jí jsou daňové povinnosti zákonem stanovené vysvětlovány, upřesňovány či individualizovány, nikoliv však již v případě, že by daňová povinnost v zákoně výslovně neuvedená byla výkladem nově (nad zákonnou úpravu) vytvářena.“* Pro danou věc je

pokračování

irelevantní i polemika žalovaného stran situace, kdy by poplatníkem daně byl nabyvatel, neboť v nyní posuzovaném případě byl poplatníkem daně převodce (stěžovatelka).

[37] Nejvyšší správní soud proto i ve věci sp. zn. 7 Afs 301/2016 uzavírá, že žalovaný a následně krajský soud posoudili věc nesprávně, pokud dospěli k závěru, že DPH je součástí základu daně z nabytí nemovitých věcí určeného podle ceny sjednané.

[38] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody 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.). Ve věci bylo rozhodnuto v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[39] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a zároveň zrušil i rozhodnutí žalovaného, rozhodl také o náhradě nákladů řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[40] Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[41] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka měla v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti.

[42] Náklady řízení o žalobě se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 6 000 Kč (3 000 Kč za každé napadené správní rozhodnutí) a dále z náhrady nákladů zastoupení za 3 úkony zástupce zastupujícího stěžovatelku v řízení před krajským soudem: 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) podání žaloby, 3) podání repliky k vyjádření žalovaného. Za tyto úkony [§ 11 odst. 1 písm. a), d) 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.), tj. o 2 142 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení o žalobě v částce 18 342 Kč. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že za podání zástupce stěžovatelky ze dne 16. 5. 2016 a dne 6. 10. 2016 Nejvyšší správní soud stěžovatelce samostatnou náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť tato byla pouze rozvinutím argumentace uvedené v žalobě.

[43] Náklady řízení o kasační stížnosti se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 5 000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za 3 úkony advokátky zastupující stěžovatelku v řízení o kasační stížnosti: 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) podání kasační stížnosti, 3) doplnění kasační stížnosti. Za tyto úkony [§ 11 odst. 1 písm. a), d)

advokátního tarifu] náleží stěžovatelce 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 její zástupkyně za tyto úkony ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna a náhrada hotových výdajů zástupce za řízení před Nejvyšším správním soudem činí 10 200 Kč. Zástupkyně stěžovatelky je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 2 142 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 17 342 Kč.

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

V Brně dne 22. srpna 2017

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu