



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Mgr. A. S., Ph.D.**

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2019, č. j. 35534/19/5100-31461-701836,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 8. 2018, č. j. 1669851/18/2706-00460-604277 (dále jen „platební výměr“). Správce daně vyměřil žalobci daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 120 000 Kč dle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen

„zákonné opatření“), a dle § 145 odst. 1 ve spojení s § 139 odst. 1 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d. ř.“).

2. Žalobce (jako kupující) uzavřel dne 31. 8. 2017 kupní smlouvu s panem Ing. Z. F. (jako prodávajícím), kterou nabyt pozemek, vše zapsáno. Kupní cena byla dohodnuta ve výši 3 000 000 Kč.
3. Žalobce nepodal daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí v zákoně lhůtě, která uplynula ke dni 31. 1. 2018, a správce daně proto žalobce vyzval k jeho podání dle § 145 odst. 1 d. ř. výzvou ze dne 16. 4. 2018, č. j. 801804/18/2706-00460-604277. Žalobce ani poté daňové přiznání nepodal. Správce daně provedl dne 17. 8. 2018 místní šetření za účelem zjištění poznatků pro určení *ceny zjištěné* [§ 11 odst. 1 písm. c) zákonného opatření] a ocenil nemovité věci převedené kupní smlouvou na částku 2 632 390 Kč. Nabývací hodnotou ve smyslu § 10 zákonného opatření byla *cena sjednaná* ve výši 3 000 000 Kč, protože byla vyšší než *srovnávací daňová hodnota*, která činila 1 974 293 Kč.
4. Správce daně proto přistoupil k vydání platebního výměru, kterým žalobci vyměřil daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 120 000 Kč. Následně správce daně provedl opravu ocenění nemovité věci, při které zohlednil věcné břemeno služebnosti váznoucí na nemovitých věcech. Upravená výsledná *cena zjištěná* činila 2 010 950 Kč. Tato oprava nicméně dle žalovaného nezměnila výši nabývací hodnoty, protože tou byla stále jako vyšší hodnota *cena sjednaná* (3 000 000 Kč), a daň z nabytí nemovitých věcí tak byla vyměřena správně.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

5. Žalobce nesouhlasí s napadeným rozhodnutím, považuje ho za nezákonné a tvrdí, že jím byl zkrácen na svých právech. Rozhodnutí proto v celém rozsahu napadá.
6. Žalobce předně uvádí, že vede s žalovaným spor o to, zda má být základem daně z nabytí nemovitých věcí cena uvedená v kupní smlouvě 31. 8. 2017 (dle správce daně), nebo cena uvedená v dodatku ke kupní smlouvě ze dne 19. 11. 2017 (dle žalobce). Žalobce v této souvislosti namítá, že sjednáním dodatku ke kupní smlouvě byla kupní cena nemovitých věcí snížena na úroveň *srovnávací daňové hodnoty* [a daň z nabytí nemovitých věcí tak měla být vyměřena z nižší částky].
7. Správce daně na podporu svého závěru o základu daně citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 Afs 5/2009 - 62. Žalobce k tomu namítá, že právní názory vyslovené v uvedeném rozsudku jsou neaplikovatelné na projednávanou věc. Upozorňuje na to, že zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“), za jehož účinnosti byl citovaný rozsudek vyneset, není obsahově shodný se současnou právní úpravou – zákonným opatřením. Vyplývá to dle žalobce např. z § 1 odst. 1 zákonného opatření, které stanoví, že poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci. Žalobce poukazuje na to, že již nelze použít závěr NSS, že „*i podstatou daně z nabytí nemovitých věcí je zdanění převodcem dosaženého finančního výnosu z prodeje nemovitostí*“, jelikož toto platilo ve vztahu k právní úpravě účinné do 30. 10. 2016. Žalobce namítá, že dnes se namísto finančního výnosu zdaňuje jen hodnota nabývané nemovitosti a pokud se tímto kritériem finanční orgány neřídily, jsou jejich rozhodnutí vadná.

8. Žalobce také uvádí, že odstoupil od kupní smlouvy, čímž zanikla jeho daňová povinnost a vyměřená daň tak ztratila své opodstatnění.
9. Žalobce proto navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí ve spojení s platebním výměrem zrušil a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného k žalobě a repliky žalobce

10. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě proti napadenému rozhodnutí předně shrnuje dosavadní průběh řízení a pro doplňující shrnutí skutkového stavu odkazuje na body 1 až 4 a 20 až 24 napadeného rozhodnutí. Žalovaný nesouhlasí s námitkami žalobce, přičemž v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
11. K námitce týkající se nabývací hodnoty žalovaný uvádí, že rozhodný je okamžik, kdy nastaly právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí, tedy kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost daňového subjektu. Tímto rozhodným okamžikem je den 14. 9. 2017, od kterého se odvíjí právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí. Nabývací hodnotou byla *cena sjednaná* (3 000 000 Kč), protože byla vyšší než *srovnávací daňová hodnota* (1 974 293 Kč).
12. Žalovaný nesouhlasí s námitkou žalobce, že základ daně měl vycházet z dodatku č. 1 ke kupní smlouvě ze dne 19. 11. 2017 (dále jen „dodatek ke kupní smlouvě“), kterým si smluvní strany sjednaly slevu z kupní ceny, která po slevě činila 2 050 000 Kč. Pro posouzení otázky vzniku a rozsahu daňové povinnosti u daně z nabytí nemovitých věcí je dle žalovaného rozhodující stav zápisu v katastru nemovitostí. Žalobce předložil katastrálnímu úřadu kupní smlouvu s *cenou sjednanou* [3 000 000 Kč], na jejím základě byl poté proveden vklad vlastnického práva k nemovitým věcem do katastru nemovitostí, a proto nelze zohlednit dodatek ke kupní smlouvě.
13. Žalovaný dále oponuje námitce stran neaplikovatelnosti rozsudku NSS ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 Afs 5/2009 - 62. Uvádí, že byť zákonné opatření nyní určuje *nabývací hodnotu sníženou o uznatelný výdaj* [§ 10 zákonného opatření] jako základ daně a předmět daně vymezuje jako *úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci* [§ 2 odst. 1 zákonného opatření], nemá tato formulace věcné dopady, protože i přes jinou terminologii vymezení předmětu daně se zákonné opatření a zákon o trojdani ve vztahu ke stanovení základu daně neliší.
14. Na této skutečnosti dle žalovaného nic nemění ani změna v osobě poplatníka daně, kterým je dle platné právní úpravy nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci. Žalovaný poukazuje na rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2012, č. j. 2 Ans 15/2012 - 22, z něhož plyne, že „*změna právní úpravy zpravidla nevylučuje použitelnost judikatury k předchozí právní úpravě, zejména pokud je obdobná, nebo zachovává-li shodný smysl a účel*“. Žalovaný následně odkazuje také na rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2016, č. j. 1 Afs 30/2016 - 24, ve kterém NSS vymezuje podstatu daně z nabytí nemovitých věcí - podrobit dani úplatné transfery nemovitých věcí. Žalovaný se proto domnívá, že rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 Afs 5/2009, je plně aplikovatelný i v projednávané věci a tato námitka žalobce tedy není důvodná.
15. Žalovaný se poté vyjadřuje k námitce stran odstoupení od kupní smlouvy a konstatuje, že se jedná o zcela novou skutečnost, kterou žalobce uvádí až v rámci této žaloby. Žalovaný se současně domnívá, že daňová povinnost je založena i v případě, pokud bylo od právního jednání odstoupeno, nebo které se ukázalo zdánlivým či neplatným. Poukazuje

přítom na § 54 písm. a) zákonného opatření a důvodovou zprávu k zákonnému opatření, z níž vyplývá, že daňová povinnost se odvíjí od právních účinků vkladu vlastnického práva k nemovité věci do katastru nemovitostí.

16. Žalovaný rovněž podotýká, že pro zánik daňové povinnosti dle § 55 zákonného opatření musí nastat aktivní konání poplatníka a vlastnické právo k nemovité věci musí náležet původnímu vlastníkov. Žalovaný zjistil náhledem do katastru nemovitostí, že žalobce je doposud stále veden jako vlastník předmětu daně zapsaného a domnívá se tedy, že žalobcem tvrzené odstoupení od kupní smlouvy se nezakládá na pravdě. Žalovaný tedy i tuto námitku považuje za nedůvodnou a navrhuje, aby krajský soud žalobu zamítl s tím, že žalobci se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.
17. Žalobce na toto vyjádření reagoval replikou, ve které sdělil, že mu dle jeho názoru platební výměr nebyl řádně doručen. Žalobce má od roku 2016 zřízenou datovou schránku, přičemž orgány finanční správy mu nadále doručují prostřednictvím poštovní zásilky na adresu trvalého pobytu. Žalobce uvádí, že orgány finanční správy mu doručují příписy z různých územních pracovišť, musí se s nimi seznamovat po telefonu a neví, s kým komunikovat, protože „se mu pokaždé ozve někdo jiný“. Žalobce tedy namítá, že mu předmětné rozhodnutí [platební výměr] nebylo účinně nikdy doručeno, protože se s ním seznámil „prostřednictvím údajů sdělených telefonicky“ a odvolání podal z procesní opatrnosti.

IV. Posouzení věci krajským soudem

18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný udělili k takovému projednání věci souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s. Žalobu shledal nedůvodnou.
19. Jádrem sporu je v této věci otázka, jaká cena je určující pro stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí.
20. Žalobce uzavřel dne 31. 8. 2017 kupní smlouvu, kterou nabytí předmětné nemovité věci zapsané na pro katastrální území a obec. Kupní cena byla sjednána ve výši 3 000 000 Kč. Vklad práva do katastru nemovitostí byl proveden dne 30. 10. 2017 a právní účinky vkladu nastaly ke dni 14. 9. 2017, kdy byl katastrálnímu úřadu doručen návrh na vklad.
21. Lhůta pro podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí je upravena v § 32 zákonného opatření, dle něhož je poplatník „*povinen podat daňové přiznání nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž byl v katastru proveden vklad [...]*“. Žalobci uplynula lhůta k podání dne 31. 1. 2018 a daňové přiznání nepodal ani po výzvě správce daně dle § 145 d. ř. ze dne 16. 4. 2018, č. j. 01804/18/2706-00460-604277. Správce daně proto provedl dne 17. 8. 2018 místní šetření a následně přistoupil k vypracování ocenění nemovitých věcí dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, a dle vyhlášky Ministerstva financí č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku (oceňovací vyhláška), ve znění účinném k datu vzniku daňové povinnosti.
22. Tímto postupem správce daně určil výši *ceny zjištěné*, konkrétně 2 632 390 Kč, z níž vycházel při výpočtu *srovnávací daňové hodnoty* dle § 14 odst. 4 písm. a) zákonného opatření. *Srovnávací daňová hodnota* je částka ve výši odpovídající 75 % *ceny zjištěné* [§ 14 odst. 1 písm. a) zákonného opatření], tedy 1 974 293 Kč. Zákonné opatření poté v § 12

odst. 1 písm. a) stanoví, že nabývací hodnotou je *cena sjednaná*, je-li vyšší nebo rovna *srovnávací daňové hodnotě*, což je i případ projednávané věci.

23. Správce daně tedy vycházel při vyměření daně z *ceny sjednané* ve výši 3 000 000 Kč. Krajský soud na tomto místě konstatuje, že správce daně dodržel zákonem upravený postup a správně určil za nabývací hodnotu *cenu sjednanou*. Žalobce nicméně namítá, že správce daně měl uvážit sjednání dodatku ke kupní smlouvě, kterým si žalobce s prodávajícím sjednal slevu z kupní ceny, a výše *ceny sjednané* tak činila 2 050 000 Kč. Zároveň nesouhlasí s aplikací rozsudku NSS, na nějž žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazoval při posouzení postupu správce daně.

24. Žalobce uzavřel s prodávajícím dodatek ke kupní smlouvě dne 19. 11. 2017. Jak již bylo uvedeno výše, právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí nastaly dne 14. 9. 2017. Zákonné opatření upravuje v § 11 časový okamžik, ke kterému se stanoví nabývací hodnota, následujícím způsobem:

„Nabývací hodnota se stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.“ Ke stejnému okamžiku je v § 3 d. ř. stanoven i vznik daňové povinnosti.

25. Předmět daně z nabytí nemovitých věcí je poté upraven v § 2 zákonného opatření, který stanoví, že „*[p]ředmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci [...]*“.

26. Právní úprava nabývání vlastnického práva je obsažena v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“). Ten v § 1105 stanoví, že „*[p]řevede-li se vlastnické právo k nemovité věci zapsané ve veřejném seznamu, nabývá se věc do vlastnictví zápisem do takového seznamu*.“ (podtržení doplněno soudem).

27. Katastrální úřad rozhodl o vkladu vlastnického práva k nemovité věci do katastru nemovitostí dne 30. 10. 2017 s účinky vkladu ke dni 14. 9. 2017. K tomuto dni se žalobce stal vlastníkem nemovitých věcí zápisem do veřejného seznamu. K úplatnému nabytí vlastnického práva tedy došlo ke dni 14. 9. 2017 a k tomuto dni se také ve smyslu § 11 zákonného opatření stanoví nabývací hodnota. Nabývací hodnota nemovitých věcí k tomuto dni činila 3 000 000 Kč, a správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, pokud vyměřil žalobci daň z nabytí nemovitých věcí z této částky. Správce daně nemohl zohlednit výši kupní ceny dle dodatku ke kupní smlouvě, jelikož k tomuto právní jednání došlo až dne 19. 11. 2017 (srov. *per analogiam* rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 451/2017 – 25, bod 20).

28. Tento závěr vyplývá jasně ze zákonného opatření ve spojení s dalšími zákony, a je proto irelevantní, zda je rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 Afs 5/2009 – 62, v projednávané věci (ne)aplikovatelný z důvodu možné změny smyslu a účelu právní úpravy. Žalovaný využil uvedený rozsudek na podporu své argumentace, která je ve svém základu správná sama o sobě a případná neaplikovatelnost daného rozsudku by neměla na závěry žalovaného vliv. Krajský soud přesto konstatuje, že cit. rozsudek je v projednávané věci aplikovatelný. NSS se k porovnání právní úpravy obsažené v zákoně o trojdani a v zákonném opatření vyjádřil např. v rozsudku ze dne 28. 6. 2017, č. j. 4 Afs 88/2017 – 35. Zde v bodě 30 konstatoval, že „*[p]řestože 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 v rozhodném znění a zákon o trojdani ve vztahu ke stanovení základu daně podle ceny sjednané neliší“. Byť tedy žalovaný použil v odůvodnění napadeného rozhodnutí judikaturu, která se původně vztahovala k již neúčinné právní úpravě (zákon o trojdani), v ní obsažené právní názory je i tak možné aplikovat v projednávané věci, na kterou se vztahuje pozdější právní úprava (zákonné opatření; k tomu srov. také žalovaným citovaný rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2012, č. j. 2 Ans 15/2012 – 22).

29. Krajský soud shrnuje, že uzavření dodatku ke kupní smlouvě nemělo v projednávané věci vliv na určení výše daňové povinnosti. Žalobci přitom nic nebránilo v tom, aby si v tomto dodatku ujednal rovněž případnou kompenzaci zohledňující skutečnost, že pro stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí byla určující cena sjednaná v kupní smlouvě.
30. Žalobce také namítá, že odstoupil od smlouvy, čímž daňová povinnost zanikla a vyměřená daň ztratila své opodstatnění. Žalobce doložil jako přílohu žaloby *odstoupení od kupní smlouvy* s datem 30. 9. 2019. Žalobce přiložil k žalobě také dodatečné přiznání dle § 141 odst. 5 d. ř., ve kterém uvedl, že dne 7. 10. 2019 odstoupil od kupní smlouvy v celém rozsahu, a proto zanikla jeho daňová povinnost dle § 55 odst. 1 písm. a) zákonného opatření. K této námitce krajský soud uvádí, že podle § 75 odst. 1 s. ř. s. „[p]ři přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu“. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 27. 8. 2019, krajský soud proto nemůže nijak přihlídnout k odstoupení od kupní smlouvy, k němuž mělo dojít dne 7. 10. 2019.
31. *Obiter dictum* navíc krajský soud podotýká, že i pokud by žalobce odstoupil od kupní smlouvy před vydáním napadeného rozhodnutí, nebylo by možné žalobci vyhovět. Žalovaný správně poukazuje na skutečnost, že k zániku daňové povinnosti dle § 55 zákonného opatření je nezbytné přistoupení další podmínky upravené v odst. 2 citovaného ustanovení. Podle uvedeného ustanovení platí, že vlastníkem nemovité věci se musí stát opět původní vlastník (prodávající). Dle stavu zapsaného v katastru nemovitých věcí je přitom k datu vynesení rozsudku krajského soudu vlastníkem nemovitých věcí nadále žalobce a uvedená podmínka tím není naplněna.
32. Námitky ohledně nesrovnalostí v doručování platebního výměru a dalších písemností, které žalobce uvedl v replice k vyjádření žalovaného, byly uplatněny až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. lze přitom rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Nad rámec právě uvedeného soud nicméně konstatuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí posoudil postup správce daně při doručování žalobci. Dospěl při tom k závěru, že předmětné písemnosti byly žalobci řádně a účinně doručeny a žalobce se s nimi seznámil, byť ne způsobem, který jako výchozí označuje zákon (§ 39 odst. 1 písm. b) a § 42 d. ř.). Krajský soud s tímto závěrem žalovaného souhlasí a v podrobnostech odkazuje na body 25 až 28 žalobou napadeného rozhodnutí.

V. Závěr a náklady řízení

33. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

34. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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 nejbližší 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.

Hradec Králové 5. května 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu