



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Mgr. L. J.**, zast. Mgr. Reginou Komárkovou, advokátkou se sídlem Pekařská 407/18, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2019, č. j. 41472/19/5100-31462-711180, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2020, č. j. 31 Af 86/2019 - 39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 10. 2019, č. j. 41472/19/5100-31462-711180, zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 5. 2019, č. j. 2497388/19/3015-70461-701969, a tento platební výměr potvrdil. Žalobkyni jím byla vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 25 868 Kč v souvislosti s nabytím části pozemku označené jako „díl c“, vymezené geometrickým plánem na pozemku p. č. X, katastrální území X, prostřednictvím směnné smlouvy ze dne 1. 12. 2018 o směně dvou pozemků, uzavřené mezi žalobkyní jako nabyvatelkou a D. H. a Ing. D. S. jako spoluvlastníky nabývané části pozemku.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 16. 12. 2020, č. j. 31 Af 86/2019- 39, zamítl. Krajský soud založil své posouzení na tom, že podle § 2 odst. 1 písm. a) tehdy účinného zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen

„zákonné opatření“, zrušeno bylo s účinností ode dne 26. 9. 2020 zákonem č. 386/2020 Sb.), je předmětem daně úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Odlišnost mezi kupní smlouvou a směnnou smlouvou spočívá pouze v charakteru poskytnutého protiplnění, neboť v případě směnné smlouvy je poskytováno jiné věcné protiplnění, nikoli protiplnění v penězích. Obě smlouvy však vedou k úplatnému nabytí vlastnického práva k určité věci, v tomto případě k pozemku. Závěry žalovaného tudíž nevycházely z analogického použití právní úpravy upravující nabytí nemovité věci specificky kupní smlouvou, ale přímo ze zákona. Žalovaný o analogii hovořil jen ve smyslu srovnání kupní a směnné smlouvy.

[3] Nedůvodnou shledal krajský soud i žalobní námitku dvojího zdanění, jejíž podstatou bylo, že předmětem směny byla nemovitost, která již byla předmětem předchozího zdanění. I kdyby byly pozemky p. č. X a p. č. X (který následně nabyta kupní smlouvou ze dne 20. 2. 2019), oba v k. ú. X, totožné, pro což nesvědčí už jejich rozdílné rozlohy, nedošlo ke dvojímu zdanění nabytí téhož pozemku. V důsledku pozdější koupě pozemku nemohlo dojít ke dvojímu zdanění předcházející směny téhož pozemku. Ohledně pozemků p. č. X a p. č. X, oba v k. ú. X, je zřejmé, že nejde o tytéž pozemky a že žalobkyně před uzavřením směnné smlouvy oba pozemky nevlastnila, jinak by jejich směna ani nedávala smysl. Ani v tomto případě proto nelze tvrdit, že oddělená část pozemku byla zdaněna podruhé.

[4] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že žalobkyně ve skutečnosti ničeho nenabyla, když směnila jeden pozemek za druhý. Směnnou smlouvou došlo ke změně rozsahu a předmětu vlastnictví. Zákonné opatření poskytovalo podklad pro vyměření daně. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) ze dne 8. 10. 2019, č. j. 8 Afs 157/2018 - 38, z něhož plyne, že nabytí nemovité věci směnnou smlouvou může být předmětem daně z nabytí nemovitých věcí; v případě řešeném NSS bylo sporné jen řádné určení výše sjednané ceny pozemku. Rozhodnutí žalovaného neporušuje ani čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), jak žalobkyně tvrdila, aniž by uvedla konkrétní argumentaci.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud dle jejího názoru nesprávně vyložil § 2 a § 4 zákonného opatření, pročež navrhla jeho rozsudek, stejně jako rozhodnutí žalovaného a platební výměr, zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[6] I kdyby akceptovala, že předmětem daně je úplatné nabytí nemovitostí a úplatou může být i hodnota nepeněžitého protiplnění, pak v jejím případě absentuje prvek nabytí, což brání vyměření daně. Směnnou smlouvou nenabyla ničeho nového, pouze pozbyla část pozemku, který předtím nabyta kupní smlouvou, a oproti této části získala část jiného pozemku stejného druhu a výměry. Nedošlo tak k rozšíření jejího majetku, a proto zdanit takové nabytí nemovitosti jde proti smyslu zákona. Předmětem zdanění měl být dle § 2 odst. 4 zákonného opatření jen rozdíl v hodnotách obou směňovaných nemovitostí, tzn. to, co by jedna ze stran smlouvy nabývala „navíc“.

pokračování

[7] Ve svých dříve uvedených námitkách dvojího zdanění omylem odkazovala na kupní smlouvu ze dne 20. 2. 2019, kterou nabyla pozemek p. č. X, k. ú. X. Měla však na mysli nabytí pozemku p. č. X v témže k. ú., který nabyla kupní smlouvou ze dne 27. 8. 2018. Za převod tohoto pozemku řádně a včas uhradila daň z nabytí nemovitých věcí. Následné zdanění nabytí pozemku stejné rozlohy a stejného druhu na základě směnné smlouvy proto představovalo zdanění téhož majetku, neboť směnou žádný majetek nenabyla. Ve světle těchto skutečností považuje vyměření daně za nezákonné, a proto i rozporné s čl. 11 odst. 1 a 4 Listiny.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadené rozhodnutí i rozsudek krajského soudu jsou správné a zákonné a kasační stížnost nedůvodná. Odkázal na své vyjádření k žalobě a rozsudek krajského soudu, který se s jednotlivými námitkami již vypořádal. Nabytí nemovitosti směnnou smlouvou je formou úplatného nabytí, která podléhá dani. Úplatné nabytí není omezeno jen na některé smluvní typy, a navíc při určitém zjednodušení je i koupě *de facto* směnou, totiž plněním za protiplnění. Pojem úplata nelze ztotožňovat s peněžitým protiplněním. Není pochyb, že stěžovatelka nabyla část pozemku výměnou za část jiného pozemku; nabyla tedy vlastnické právo k nemovité věci (pozemku), což je předmětem daně, a případné „rozšíření majetkových hodnot“ je v tomto ohledu nerozhodné. Právní úprava nepočítá s tím, že by předmětem daně měl být jen rozdíl v hodnotách směňovaných věcí. Předmětem daně jsou naopak samostatně obě nabytí vzájemně poskytovaných nemovitých věcí, o nichž se vedou samostatná daňová řízení. V situaci předvídané v § 13 odst. 2 zákonného opatření nelze postupovat podle § 2 odst. 4 téhož předpisu. Krajský soud vyložil, proč ke dvojímu zdanění téhož předmětu daně nedošlo. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Podle § 1 odst. 1 zákonného opatření je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci. Podle § 2 odst. 1 písm. a) téhož předpisu je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí úplatné nabytí vlastnického práva k pozemku nacházejícímu se na území České republiky.

[12] Pojem „nabytí vlastnického práva“, užitý v § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření, je zjevně širším pojmem, než „nabytí vlastnického práva kupní smlouvou“. Zákonné opatření se neomezuje na konkrétní smluvní typ, jímž má k nabytí vlastnického práva dojít. Naopak § 3 zákonného opatření, který stanoví některé formy úplatného nabytí, svědčí o tom, že je nabytí vlastnického práva chápáno v širokém smyslu.

[13] V souladu s § 2 odst. 1 zákonného opatření se musí jednat o nabytí úplatné. Podle § 4 odst. 1 zákonného opatření se úplatou rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které mají být nebo jsou poskytnuty za přijaté plnění. Už text zákonného opatření tedy odkazuje na jiné než peněžní plnění. Proto jsou zcela správné obecné úvahy krajského soudu, že nabytí vlastnického práva k pozemku prostřednictvím směnné smlouvy, jíž je směněn jeden pozemek za druhý, představuje úplatné nabytí vlastnického práva s úplatou v nepeněžitě formě, a proto podléhá zdanění. To navíc potvrzuje i § 13 odst. 2 zákonného opatření, který pro případ nabytí vlastnického práva směnou nemovitých věcí upravuje způsob určení sjednané ceny. Tato úprava by postrádala jakýkoli smysl, pakliže by nabytí vlastnického práva směnou dani nepodléhalo. Závěry krajského soudu odpovídají i východiskům dřívější judikatury (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2018, č. j. 22 Af 50/2017 - 48, č. 3941/2019 Sb. NSS, na nějž navázal krajským soudem zmíněný rozsudek NSS č. j. 8 Afs 157/2018 - 38). Pohled na úplatnost jako podstatu směnné smlouvy a její odlišnosti od smlouvy kupní odpovídají i závěrům Nejvyššího soudu. Ten za pojmové znaky kupní smlouvy považuje předmět koupě a kupní cenu, jíž je úplata za předmět koupě sjednaná v penězích. Ovšem je-li za předmět koupě poskytnut jiný ekvivalent, jde o smlouvu směnnou (viz rozsudek ze dne 26. 9. 2002, sp. zn. 30 Cdo 1162/2002), čili i v tomto případě jde o úplatné nabytí vlastnického práva.

[14] Stěžovatelka tvrdí, že v případě směny pozemků stejného druhu a výměry nelze materiálně hovořit o nabytí vlastnického práva, protože majetek nabyvatele se nijak nerozšiřuje – stále vlastní pozemek stejné rozlohy a druhu. Její názor však vychází z nesprávného chápání pojmu „nabytí vlastnického práva“, stejně jako z nepochopení toho, co je předmětem daně. Pojem „nabytí vlastnického práva“ zákonné opatření přímo nedefinuje. Obecně se jím však rozumí *„situace, kdy se někdo stává vlastníkem věci, která mu předtím nepatřila“* [viz komentář k § 1045 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, in ŠVESTKA, J. a kol. *Občanský zákoník. Komentář. Svazek III (§ 976–§ 1474, absolutní majetková práva)*. Wolters Kluwer, 2014, cit. dle ASPI]. Jde o věcné právo ke konkrétní věci. V případě pozemku tedy jde o věcné právo ke konkrétnímu prostorově vymezenému pozemku. Shoda výměry a druhu směňovaného pozemku nic nemění na skutečnosti, že na základě směnné smlouvy dochází k nabytí vlastnického práva ke zcela konkrétně vymezené nemovité věci, a to jeho převodem. Nabytí vlastnického práva ke konkrétní věci je ostatně účelem směny.

[15] Předmětem daně z nabytí nemovité věci je skutečnost, že osoba úplatně nabývá vlastnického práva ke konkrétně vymezené nemovité věci, která dle výčtu v § 2 zákonného opatření podléhá zdanění. Jiné chápání postrádá jakoukoli oporu. Pojem nabytí vlastnického práva nelze interpretovat tak, že nabytí představuje jen rozšíření absolutní hodnoty majetku nebo rozšíření množství či rozsahu věcí, k nimž má nabyvatel vlastnické právo, což svou argumentací naznačuje stěžovatelka. Dovedeno *ad absurdum*, bylo by totiž možné argumentovat, že ani v případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci koupí nabyvatel ničeho nenabývá, neboť jen směňuje část svého majetku v penězích za protihodnotu v podobě nemovité věci. Tím fakticky také nijak nerozšiřuje své „majetkové hodnoty“. Takové chápání však zcela jasně odporuje textu i účelu a smyslu zákonného opatření.

pokračování

[16] Výklad, že by se na úplatné nabytí pozemku směnou měl aplikovat § 2 odst. 4 zákonného opatření upravující zdanění při vypořádání podílového spoluvlastnictví několika nemovitých věcí, taktéž nemá v zákonném opatření jakoukoli oporu. Nelze jej aplikovat ve prospěch stěžovatelky ani analogicky. Podobnost mezi vypořádáním podílového spoluvlastnictví a směnou končí v tom, že v obou případech existuje více nabyvatelů, kteří mezi sebou vzájemně převádí vlastnické právo či v případě spoluvlastnictví spoluvlastnické podíly. Z hlediska charakteru těchto vztahů však není důvodu analogicky aplikovat úpravu při vypořádání spoluvlastnictví na závazkový vztah vzniklý směnnou smlouvou.

[17] Stěžovatelka upravila svoji argumentaci týkající se dvojího zdanění s ohledem na to, že v žalobě omylem odkázala na nesprávnou kupní smlouvu, která údajně způsobila, že nabytí téhož pozemku bylo zdaněno daní z nabytí nemovité věci dvakrát. NSS musí odmítnout, že by kasační stížnost sloužila k „opravě“ chyb v žalobní argumentaci. Nicméně krajský soud se, na rozdíl od přesvědčení stěžovatelky, zabýval námitkou dvojího zdanění právě s ohledem na kupní smlouvu ze dne 27. 8. 2018, jíž se nyní v kasační stížnosti dovolává. Proto se NSS zabýval podstatou této námítky a shledal ji nedůvodnou.

[18] Stěžovatelka totiž opět opomíjí, že předmětem daně je nabytí vlastnického práva ke konkrétnímu pozemku. Pro přehlednost NSS připomíná, že nejprve uzavřela dne 27. 8. 2018 kupní smlouvu s paní J. Č., jíž nabyla pozemek p. č. X. Následně část tohoto pozemku směnila smlouvou ze dne 1. 12. 2018 za část pozemku p. č. X. Dvojí zdanění podle jejího názoru spočívá v tom, že nejprve zaplatila daň z nabytí nemovitosti v souvislosti s kupní smlouvou a posléze jí byla správcem daně vyměřena i daň z nabytí části druhého pozemku na základě jeho směny za část pozemku, z jehož nabytí už daň odvedla. Z tohoto řetězce je nicméně zřejmé, že nabyla vlastnické právo postupně ke dvěma rozdílným pozemkům, či přesněji jejich částem; možnost, že by šlo o tentýž pozemek, je vyloučena. To, že nyní je v jejím vlastnictví pouze druhý z nich, zatímco vlastnické právo k prvnímu převedla směnnou smlouvou, je z pohledu existence předmětu daně a jeho zdanění zcela nerozhodné. Bylo ekonomickým rozhodnutím stěžovatelky, že se rozhodla postupovat při získání pozemků do svého vlastnictví právě tak, že postupně nabyde vlastnické právo ke dvěma pozemkům, resp. části pozemku, přestože koupě prvního z nich sloužila jen jako prostředek k nabytí vlastnického práva ke druhému. K námitce, že postupným uzavřením smluv nedošlo k rozšíření jejího majetku, se již NSS dostatečně vyjádřil výše. Krajský soud se v rozsudku s těmito námitkami vypořádal zcela v souladu se zákonem.

[19] Co se týče námítky porušení čl. 11 odst. 1 a 4 Listiny, stěžovatelka ji vůbec nekonkretizuje. Jejich porušení zřejmě shledává v tvrzeném nezákonném postupu žalovaného a krajského soudu. NSS jej však nezákonným neshledal. Navíc není zřejmé, na co stěžovatelka v kontextu dané věci odkazuje, poukazuje-li na ústavní garanci vyvlastnění za náhradu (čl. 11 odst. 4 Listiny). Protože námitka porušení čl. 11 Listiny zůstala zcela obecná a nekonkretizovaná, nemohl se jí NSS nijak blíže zabývat. Z § 109 odst. 4 s. ř. s. a ze setrvalé judikatury NSS vyplývá, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti tedy do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu. Je proto

odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti dostatečně specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu (shodně např. rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2019, č. j. 9 As 380/2017 - 46, bod [33]).

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[21] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, 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. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla. Úspěšnému žalovanému NSS náhradu nákladů nepřiznal, protože mu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. července 2021

JUDr. Radan Malík v. r.
předseda senátu