



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: **PROPERITY NS sever s.r.o.**, se sídlem Vinařská 17a, Brno, zastoupen Mgr. Michalem Wiedermannem, advokátem se sídlem Vinařská 17a, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2020, č. j. 44429/20/5100-31461-711333, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2023, č. j. 29 Af 9/2021 – 48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 11. 6. 2019 společnost RENTALKON, a.s., IČ: 25700235 jako prodávající uzavřela se společností REZIDENCE Nové sady II s.r.o., IČ: 08240884 (od 26. 9. 2019 s názvem PROPERITY NS sever s.r.o.) jako kupujícím kupní smlouvu, kterou byly převedeny nemovité věci specifikované v čl. I odst. 1 kupní smlouvy; vklad práva dle kupní smlouvy byl povolen rozhodnutím Katastrálního úřadu pro Jihomoravský kraj, Katastrální pracoviště Brno-město, vedeným pod sp. zn. V-12338/2019-702. Právní účinky vkladu nastaly ke dni 14. 6. 2019, zápis v katastru nemovitostí byl proveden dne 9. 7. 2019. Kupní cena byla v čl. II. kupní smlouvy sjednána ve výši 78 000 000 Kč bez daně z přidané hodnoty.

[2] Dne 30. 10. 2019 podal daňový subjekt přiznání k dani z nabytí nemovité věci, ve kterém uvedl sjednanou cenu nemovitostí ve výši 78 000 000 Kč bez DPH; správce daně následně vydal platební výměr na daň ve výši 3 118 032 Kč. Dne 20. 1. 2020 podal dodatečné přiznání k této dani, ve kterém již jako sjednanou cenu uvedl nižší částku, konkrétně 75 271 292 Kč (vypočtenou dle dodatku ke kupní smlouvě).

[3] Rozhodnutím ze dne 6. 5. 2020 č. j. 2169629/20/3001-00460-712739 Finanční úřad pro Jihomoravský kraj žalobci doměřil na základě dodatečného daňového přiznání ze dne 20. 1. 2020, č. j. 169822/20, daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 0 Kč. Rozhodnutím ze dne 30. 11. 2020, č. j. 44429/20/5100-31461-711333 žalovaný dále zamítl odvolání žalobce a potvrdil tak uvedené rozhodnutí správce daně. Dospěl přitom k závěru, že ten postupoval správně, neboť daň z nabytí nemovitosti stanovil na základě ceny uvedené v kupní smlouvě, nikoliv dle následného snížení sjednané částky v důsledku dodatku.

[4] Meritem nyní řešené věci je otázka, zda základ daně z nabytí nemovitosti měl být stanoven dle dodatku č. 1 ke kupní smlouvě ze dne 11. 6. 2019, sepsaným dne 12. 6. 2019, kterým byla kupní cena nemovitosti stanovená kupní smlouvou ve výši 78 000 000 Kč snížena na částku 75 271 292 Kč, ačkoliv tento dodatek nebyl součástí návrhu na vklad do katastru nemovitostí.

[5] Závěrům správních orgánů se žalobce bránil žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně, který ji však shora označeným rozsudkem zamítl.

[6] Uvedl, že vlastnické právo k nemovitosti žalobce katastrální úřad zapsal do katastru nemovitostí na základě kupní smlouvy ze dne 11. 6. 2019. Kupní smlouva byla zaevidována v katastru nemovitostí, vklad práva byl proveden dne 9. 7. 2019 s právními účinky ke dni 14. 6. 2019. Okamžikem vzniku skutečnosti zakládající daňovou povinnost je den právních účinků vkladu kupní smlouvy do katastru nemovitostí. Nabývací hodnota se stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, jež je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. V době zápisu vlastnického práva do katastru nemovitostí byla kupní cena ujednána ve výši 78 000 000 Kč. Za nedůvodnou následně označil námitku rozporu s dobrými mravy a veřejným pořádkem. Správce daně totiž postupoval plně v souladu s judikaturou správních soudů, konkrétně rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 Afs 5/2009 - 62.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] V kasační stížnosti žalobce (dále jen „stěžovatel“) namítl nesouladný postup správce daně s § 8 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění, neboť správní orgán nepřihlížel ke všemu, co vyšlo najevo v řízení, včetně toho, co uvedli účastníci řízení. Stěžovatel krajskému soudu vytkl, že převzal argumentaci správce daně vycházející striktně z listin založených ve sbírce listin katastrálního úřadu, resp. z kupní smlouvy. Zopakoval, že nemovitá věc byla nabyta za částku ve výši 75 271 292 Kč, tedy za cenu uvedenou v dodatku. Poukázal proto na porušení zásad daňového řízení, jakožto i práva na spravedlivý proces, neboť správce daně vycházel pouze z jednoho jediného důkazu a nepřihlédl k dalším navrhovaným důkazům, resp. je neprovedl. Závěrem se ohradil též proti aplikaci závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 Afs 5/2009 - 62, který dle něj na nyní řešenou věc nedopadá.

pokračování

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podanou kasační stížnost považuje za nedůvodnou, přičemž setrval na svých závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí, a které odpovídají posouzení soudu uvedenému v napadeném rozsudku (na který děle v jednotlivých bodech odkázal). Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je přípustná. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[19] Kasační stížnost **není** důvodná.

[20] Podle § 3 daňového řádu platí, že *daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.*

[21] Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí *předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je pozemkem, stavbou nebo jednotkou nacházejícími se na území České republiky.* Podle § 4 zákonného opatření *se úplatou rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které mají být nebo jsou poskytnuty za přijaté plnění.*

[22] Podle § 10 zákonného opatření je *základem daně z nabytí nemovitých věcí nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj.* Nabývací hodnota se podle § 11 odst. 2 zákonného opatření *stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.* Podle § 12 odst. 1 písm. a) zákonného opatření je nabývací hodnotou *sjednaná cena, je-li vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě.* Podle § 13 zákonného opatření se *sjednanou cenou pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci.*

[23] Podle § 34 písm. a) zákonného opatření je přílohou daňového priznání *písemnost, na jejímž základě bylo zapsáno vlastnické právo, právo stavby nebo změny spočívající v prodloužení doby, na kterou je toto právo zřízeno, nebo správa svěřenského fondu do katastru nemovitostí, s příloženým vyrozuměním katastrálního úřadu o provedeném vkladu do katastru nemovitostí, je-li nemovitá věc evidována v katastru nemovitostí.*

[24] Katastrální úřad zapsal vlastnictví žalobce do katastru nemovitostí na základě kupní smlouvy ze dne 11. 6. 2019. Vklad vlastnického práva byl proveden dne 9. 7. 2019 s právními účinky ke dni 14. 6. 2019. Okamžikem vzniku skutečnosti zakládající daňovou povinnost je den právních účinků vkladu kupní smlouvy do katastru nemovitostí (viz § 3 daňového řádu). Nabývací hodnota se stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, jež je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí (viz § 11 odst. 2 zákonného opatření). V době zápisu vlastnického práva do katastru nemovitostí byla kupní cena ujednána ve výši 78 000 000 Kč. Ostatně na tuto částku podal sám stěžovatel dne 30. 10. 2019 priznání k dani

z nabytí nemovité věci. Správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, pokud vyměřil žalobci daň z nabytí nemovitých věci z této částky.

[25] Tento právní závěr plně odpovídá i dosavadní judikatuře správních soudů, na kterou soud zcela přílehavě odkázal. Kasační soud v této souvislosti uvádí, že dle rozsudku ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 Afs 5/2009 - 62 „*Za předpokladu, že cena sjednaná je vyšší než cena zjištěná, je základem daně z převodu nemovitostí kupní cena sjednaná v takové výši, kterou strany smlouvy uvedly v návrhu na vklad předloženém katastrálnímu úřadu [§ 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, § 2 odst. 3 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem]*“ k čemuž následně výslovně dodává, že „*na výši základu daně nemá vliv to, že kupní cena byla po převodu vlastnického práva snížena pro vady zjištěné na nemovitosti*“ a dále uzavírá, že „*pravidlo obsažené v citovaném ustanovení je formulováno dosti přísně: vyplývá z něj, že správce daně má vždy přihlížet k ceně platné v den nabytí nemovitosti, bez ohledu na to, zda a v jakém rozsahu se cena změní následně*“. Jeho závěr lze zobecnit v tom smyslu, že přes existenci více dokumentů s totožným datem, či dokonce později uzavřených dodatků, je pro posouzení otázek vzniku a rozsahu daňové povinnosti u daně z převodu nemovitostí (nabytí nemovitých věci) rozhodující stav zápisu v katastru nemovitostí. Aplikováno na nyní souzený případ: ke snížení ceny provedené dodatkem (a způsobené okolností, která nastala později) přihlédnout nelze.

[26] Úzká provázanost se stavem zápisů v katastru nemovitostí je ostatně dána již povahou nemovitých věcí, jako věcí zásadně evidovaných v katastru nemovitostí – nabytí vlastnictví k takovýmto nemovitostem se odvíjí od vkladu práva do katastru. Skutečnost, že daň z převodu nemovitostí (z nabytí nemovitých věcí) je odvislá od zápisů v katastru, je pak potvrzena i zákonnou úpravou. Zákonné opatření, podobně jako zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, stanoví, že daňové přiznání je nutno podat do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž byl v katastru nemovitostí proveden vklad vlastnického práva k nemovité věci [§ 32 písm. a) zákonného opatření]. Podle § 34 písm. a) zákonného opatření musí být přílohou daňového přiznání písemnost, na jejímž základě bylo zapsáno vlastnické právo do katastru nemovitostí, s přiloženým vyrozuměním katastrálního úřadu o provedeném vkladu do katastru nemovitostí (zde: kupní smlouva). Tomuto pak zcela odpovídá také citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 Afs 5/2009 - 62, který řešil případ, ve kterém smluvní strany snížily kupní cenu (a tedy základ daně z převodu nemovitostí) uzavřením dodatku ke kupní smlouvě s totožným datem. Nejvyšší správní soud v tomto případě nepřihlédl k druhému dokumentu (byť se stejným datem) a akcentoval tu cenu, kterou strany učinily obsahem smlouvy předložené katastrálnímu úřadu. Od tohoto právního závěru, věcně plně dopadajícího i na nyní řešenou věc soud nevidí důvod se odchýlit.

[27] Jakkoliv se rozsudek č. j. 1 Afs 5/2009 - 62 vztahoval k tehdy účinné právní úpravě (zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí - tj. tzv. trojdani), kasační soud připomíná (s odkazem na rozsudek ze dne 19. 12. 2012, č. j. 2 Ans 15/2012 - 22), že „*změna právní úpravy zpravidla nevylučuje použitelnost judikatury k předchozí právní úpravě, zejména pokud je obdobná, nebo zachovává-li shodný smysl a účel*“. Již v rozsudku ze dne 16. 3. 2016, č. j. 1 Afs 30/2016 - 24, soud vymezil podstatu daně z nabytí nemovitých věcí - podrobit dani úplatné transfery nemovitých věcí,

pokračování

tedy shodně jako právní úprava účinná v nyní souzené věci. Ostatně shodně se NSS 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 krajský soud použil v odůvodnění napadeného rozsudku judikaturu, která se původně vztahovala k již neúčinné právní úpravě (zákonu o trojdani), v ní obsažené právní názory je i tak možné aplikovat v projednávané věci, na kterou se vztahuje pozdější právní úprava. Rozsudek ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 Afs 5/2009, je proto plně použitelný i v nyní posuzované věci a tato námitka tedy není důvodná

[28] Stěžovatel na několika místech velmi obecně tvrdí, že krajský soud (a žalovaný) přistupoval k dané věci s přepjatým formalismem. Nejvyšší správní soud je však opačného přesvědčení a má za to, že krajský soud se při výkladu právních norem přepjatého formalismu nedopustil. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 54/2012 - 40, podle něhož je formální přístup při vymezení jednotlivých konstrukčních prvků u majetkových daní oprávněný. Tento rozsudek sice řešil jinou právní otázku a vztahoval se k jinému druhu daně (dani silniční), ale jeho obecná východiska jsou podobně jako u výše citovaného rozsudku použitelná také v této věci. Soud v uvedené věci výslovně uvedl, že „*Silniční daň je totiž vybudována právě na formálním stavu zápisů v registru silničních vozidel. O tom svědčí nejen § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, v němž je pomocí formálního kritéria vymezen předmět daně, ale též § 4 odst. 1 písm. a) téhož zákona, jenž na základě formálního kritéria určuje, kdo je poplatníkem daně (klíčový význam formálního stavu zápisů v registru silničních vozidel je potvrzen i v rozsudku NSS ze dne 18. 5. 2006, č. j. 2 Afs 101/2005 – 39, publ. pod č. 1358/2007 Sb. NSS). Takovýto formální přístup při vymezení jednotlivých konstrukčních prvků daně je u majetkových daní obvyklý. Stačí poukázat např. na zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, a jeho úzkou návaznost na obsah zápisů v katastru nemovitostí. Ostatně evidence vybraných druhů majetku historicky vznikly mimo jiné jako podklad pro vybírání berní (např. rustikální katastry, tereziánské a josefínské katastry nebo pozemkový katastr)*“. Je-li tedy určitá daň konstruována tak, že zohledňuje toliko formální stav zápisu v evidenci, nikoliv skutečné majetkové vztahy do evidence nepromítnuté, nelze hovořit o přepjatém formalismu. Postup správních orgánů aprobovaný krajským soudem není ani v rozporu s dobrými mravy nebo veřejným pořádkem; zde soud plně odkazuje na argumentaci krajského soudu v bodě 22 napadeného rozsudku.

[29] Pro úplnost pak lze odkázat též na starší judikaturu správních soudů k zákonu o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (viz výše). Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 24. 8. 2006, č. j. 2 Afs 151/2005 - 59, judikoval, že „*úmyslem zákonodárce, vyjádřeným zcela jednoznačně i v ustanovení § 9 odst. 2 zák. č. 357/1992 Sb., bylo podrobit dani jakýkoli úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy a smlouva se tímto od počátku ruší, bez ohledu na to, zda ke dni vyměření daně ještě zdaňovaný převod má účinek v podobě změny osoby vlastníka nemovitosti, anebo nikoli. Tvrdość této právní úpravy zákonodárce zmírňuje pouze ve velmi omezené míře, a sice (od roku 1998) stanovením právního nároku na prominutí takto vyměřené daně, ovšem za velmi striktně formulovaných podmínek § 25 odst. 3 zák. č. 357/1992 Sb.*“

(shodně viz například usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 6 Afs 161/2014 - 84, č. 3349/2016 Sb. NSS, nebo též rozsudek ze dne 14. 11. 2019, č. j. 7 Afs 448/2018 - 28).

[30] Závěrem lze za nedůvodné označit též zbylé (kuse) uplatněné námitky stěžovatele; není pravdou, že by se dotčeným dodatkem žalovaný nezabýval, o čemž svědčí například body 48 a 50 napadeného rozhodnutí, ve kterých se s touto skutečností náležitě vypořádal, stejně pak postupoval i krajský soud (viz body 21 a následující napadeného rozsudku). S ohledem na výše uvedené závěry jim nelze vytknout postup v rozporu s daňovými předpisy, jak obecně namítá stěžovatel.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[32] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 1. srpna 2023

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu