



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Štěpána Výborného v právní věci žalobkyně: **P. M.**, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2022, č. j. 3 Af 9/2020 - 47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je právní nástupkyní a dědičkou paní M. N. (dále jen „zůstavitelka“). Ta uzavřela dne 15. 10. 2014 směnnou smlouvu s hlavním městem Praha, kterou na něj převedla vlastnické právo ke svému podílu ve výši ideální 1/3 k pozemkům parc. č. XA, XB a XC v k. ú. K. (dále jen „pozemky A“) a nabyla vlastnické právo k podílu ve výši ideální 1/3 k pozemku parc. č. XD v témže katastrálním území (dále jen „pozemek B“). Právní účinky vkladu do katastru nemovitostí nastaly ke dni 31. 10. 2014.

[2] Smluvní strany se nedohodly, že poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel vlastnického práva k nim, proto jím byl převodce vlastnického práva k nim v souladu s § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí

nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2016 (dále jen „zákonné opatření“). Zůstavitelka podala dne 17. 2. 2015 daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, ve kterém vyčíslila svou daňovou povinnost na 158 584 Kč. Dne 21. 8. 2015 zůstavitelka zemřela a na základě § 239a daňového řádu její daňová povinnost přešla na pozůstalé dcery – žalobkyni, M. M. a J. B.

[3] Obvodní soud pro Prahu 4 vydal dne 3. 8. 2016 usnesení o dědictví pod č. j. 34 D 2356/2015 - 268, ve znění usnesení ze dne 11. 10. 2016, č. j. 34 D 2356/2015 - 286, jímž byla schválena dohoda právních nástupkyň zůstavitelky, podle níž J. B. nežádala z dědictví ničeho (dále jen „usnesení o dědictví“). Dohoda byla schválena bez výhrady soupisu.

[4] Následně finančnímu úřadu pro hlavní město Praha (dále jen „správce daně“) vyvstaly pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů uvedených v předmětném daňovém přiznání. S ohledem na to vyzval žalobkyni a M. M. k odstranění pochybností výzvou ze dne 26. 1. 2017, č. j. 295884/17/2001-70461-109855 (dále jen „výzva“). Na základě podnětu správce daně k přezkoumání výzvy pak žalovaný vydal rozhodnutí ze dne 25. 1. 2018, č. j. 4138/18/5100-31461-701836, jímž nařídil její přezkoumání. Žalovaný totiž měl za to, že jako příjemci výzvy nebyly uvedeny všechny právní nástupkyně zůstavitelky, jak byly označeny v usnesení o dědictví. Rozhodnutí ze dne 25. 1. 2018 bylo žalobkyni oznámeno dne 30. 1. 2018. Dne 25. 1. 2019 vydal správce daně rozhodnutí pod č. j. 416663/19/2001-70461-109855, jímž změnil výzvu tak, že jako její příjemce uvedl všechny právní nástupkyně podle usnesení o dědictví. Toto rozhodnutí bylo oznámeno dne 28. 1. 2019.

[5] Správce daně následně dospěl k závěru, že daň uvedená v daňovém přiznání byla vyčíslena v nesprávné výši, a platebním výměrem ze dne 4. 4. 2019, č. j. 2264167/19/2001-70461-109855 (dále jen „platební výměr“), ji dle § 139, § 147 a § 90 daňového řádu vyměřil všem právním nástupkyním zůstavitelky, a to v celkové výši 211 468 Kč. Právní nástupkyně napadly platební výměr odvoláním. Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 12. 2019, č. j. 50807/19/5100-31461-701836, odvolání podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl a platební výměr potvrdil.

[6] Právní nástupkyně proti tomuto rozhodnutí podaly žalobu. Namítaly zejména, že daň byla stanovena v nesprávné výši a nesprávném postupu, neboť se základ daně měl odvíjet od zjištěné ceny pozemků, které zůstavitelka předmětnou směnnou smlouvou (dále jen „směnná smlouva“) převáděla, nikoli od ceny pozemku, k němuž nabyta vlastnické právo. Dále tvrdily, že ke stanovení daně došlo až po uplynutí lhůty ve smyslu § 148 daňového řádu, neboť rozhodnutí o nařízení přezkoumání výzvy ze dne 25. 1. 2018, ani o výsledku přezkoumání ze dne 25. 1. 2019 nelze považovat za rozhodnutí způsobilá k prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. c) a d) daňového řádu.

[7] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu napadeným rozsudkem zamítl. V jeho odůvodnění k osobám právních nástupkyň uvedl, že usnesením ze dne 9. 9. 2021, č. j. 3 Af 9/2020 - 41, odmítl žalobu podanou společností UNTAX s.r.o. jménem M. M. a J. B., neboť nebyla doložena plná moc k jejich zastupování; usnesení nabylo právní moci dne 10. 9. 2021. V řízení proto dále jednal pouze s žalobkyní.

pokračování

[8] K věcnému posouzení mj. uvedl, že s ohledem na § 32 písm. a) zákonného opatření lhůta pro stanovení daně počala běžet dne 2. 3. 2015, jelikož byl vklad práva do katastru nemovitostí proveden dne 28. 11. 2014. Lhůta pro stanovení daně měla uplynout ke dni 2. 3. 2018, žalovaný však vydal dne 25. 1. 2018 rozhodnutí o nařízení přezkoumání výzvy, čímž lhůtu prodloužil ve smyslu § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu o jeden rok do 2. 3. 2019. Následně lhůtu prodloužil správce daně, když právním nástupkyním oznámil rozhodnutí o výsledku přezkoumání ze dne 25. 1. 2019 podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a to o další rok, tj. do 2. 3. 2020. Dne 4. 4. 2019 pak vydal platební výměr, a stanovil tak daň před marným uplynutím lhůty dle § 148 daňového řádu. K první žalobní námitce městský soud uvedl, že základem daně je nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj. V dané věci však nabývací hodnotou není sjednaná cena dle § 22 odst. 1 zákonného opatření, nýbrž cena zjištěná podle § 12 odst. 3 písm. a) téhož předpisu, neboť smluvní strany si cenu nesjednaly. Vzhledem k tomu je pro stanovení daňové povinnosti nezbytné zjištění hodnoty plnění, které zůstavitelka přijala za pozemky A. Ze směnné smlouvy vyplývá, že daným protiplněním je pozemek B, k němuž bylo na zůstavitelku převedeno vlastnické právo. Správce daně tak postupoval správně, neboť daň stanovil na základě zjištěné ceny tohoto pozemku. Tento závěr vyplývá i z podstaty daně, neboť je vyměřována z nabytí nemovitých věcí, nikoli z jejich převodu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[10] Stěžovatelka trvá na své žalobní námitce marného uplynutí lhůty pro stanovení daně. V kasační stížnosti uvádí, že správce daně pro právní neznalost adresoval výzvu pouze jí a M. M. namísto toho, aby ji zaslal všem třem právním nástupkyním. Stěžovatelka má za to, že správce daně, resp. žalovaný uměle prodlužovali lhůtu k vyměření daně, neboť v původně stanovené lhůtě by platební výměr nestihli vydat. Namítá rovněž, že bylo porušeno „implicitní pravidlo“, podle něž se u řádně přiznaných daní musí platební výměr vydat do tří let od posledního dne pro podání odpovídajícího daňového přiznání.

[11] Podle stěžovatelky nebylo možné prodlužovat lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. c) a d) daňového řádu, neboť se daná ustanovení vztahují na případy, kdy dochází nebo již došlo k vydání platebního výměru prvotně vyměřujícího daňovou povinnost – taková situace však v projednávané věci nenastala. Užití daných ustanovení tak je v rozporu s jejich smyslem a účelem. Stěžovatelka má za to, že přezkum výzvy vydané podle § 89 daňového řádu je s ohledem na § 109 odst. 2 téhož předpisu nezákonný. Doplňuje, že dozorčí prostředky existují výhradně pro moderaci výsledných rozhodnutí. Rovněž namítá, že přezkumné řízení necílilo na rozpor s právním předpisem ve smyslu § 121 odst. 1 daňového řádu, nýbrž napravovalo opomenutí správce daně zaslat výzvu i J. B. Toto opomenutí však měl správce daně vyřešit vydáním nové výzvy vůči dosud nevyzvanému daňovému subjektu.

[12] I ve druhé kasační námitce stěžovatelka setrvává na svém názoru, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, neboť měl správce daně vycházet ze zjištěné ceny

pozemků A. Tvrdí, že se projednávaná věc liší od případu, o němž rozhodoval Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 24. 5. 2018, č. j. 22 Af 50/2017 - 48, publ. pod č. 3941/2019 Sb. NSS (dále jen „rozsudek krajského soudu“), a na nějž městský soud v napadeném rozsudku odkázal. Uvádí, že v daném případě se otázka týkala směnné smlouvy uzavřené mezi fyzickými osobami; zde však je smluvní stranou územní samosprávný celek. V případě řešeném krajským soudem existovala mezera v zákoně, kterou bylo třeba odstranit dalšími metodami interpretace odlišnými od čistě jazykového výkladu. V projednávané věci však zákonné opatření obsahovalo ustanovení § 22, jež vylučovalo maximalizaci daně způsobem, který byl důvodem zásahu krajského soudu. V takovém případě lze prostý gramatický výklad považovat za dostačující a není třeba přistupovat k interpretaci *e ratione legis*. Na podporu své argumentace poukazuje stěžovatelka na Informaci Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) k dani z nabytí nemovitých věcí při nabytí vlastnického práva k nemovité věci směnou ze dne 18. 6. 2014, podle níž má být nabývací hodnotou sjednaná cena. Stěžovatelka doplňuje, že u směn se pozemek, nacházející se v pozici „protiplnění“, považoval za úplatu ve formě nepeněžního plnění. V projednávané věci úplatě odpovídají pozemky, k nimž zůstavitelka pozbyla vlastnické právo předmětnou směnou.

[13] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry napadeného rozsudku a obecně odkázal na své vyjádření k žalobě. K první kasační námitce uvedl, že přezkumné řízení bylo zahájeno pro nezákonnost výzvy, která byla vydána v rozporu s § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření ve spojení s § 239a daňového řádu – výzva nebyla adresována jedné z právních nástupkyň. Nesouhlasí se stěžovatelkou v tom, že by on a správce daně postupovali v rozporu se smyslem a účelem zákona, neboť pro plnění daňových povinností je zásadní správné určení účastníků řízení, kteří v daném případě daňové dluhy hradí společně a nerozdílně. K tvrzení stěžovatelky, že přezkum výzvy se jeví jako nezákonný, žalovaný uvádí, že jde o nepřípustnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[14] Pokud jde o druhou kasační námitku, k obsahu Informace GFŘ poukázal žalovaný na to, že ta byla vydána ihned po nabytí účinnosti zákonného opatření v roce 2014, avšak následně došlo vlivem judikatury k revizi jejich závěrů. S ohledem na nadepsané Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

III. a) K prekluzi práva stanovit daň

pokračování

[17] Stěžovatelka v prvé řadě namítá, že v projednávané věci nastala prekluze práva stanovit daň. K prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. c) a d) daňového řádu totiž došlo v rozporu se smyslem daných ustanovení. Stěžovatelka má za to, že se daná ustanovení vztahují na případy, kdy dochází či již došlo k vydání platebního výměru vyměřujícího daňovou povinnost.

[18] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu „*daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*“

[19] Podle § 148 odst. 2 písm. c) a d) daňového řádu „*lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku.*“

[20] Nejvyšší správní soud nejprve poznamenává, že základní lhůtu pro stanovení daně v délce trvání tří let lze prodloužit, a to úkony taxativně vyjmenovanými v § 148 odst. 2 daňového řádu. Podstatou této právní úpravy je dle důvodové zprávy k § 148 odst. 2 daňového řádu „*vytvoření dostatečného prostoru na obou stranách pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně*“. Společným jmenovatelem úkonů, jimiž dochází k prodloužení lhůty, je podmínka, aby byly učiněny v průběhu základní lhůty, konkrétně v jejích posledních dvanácti měsících. Jejich účinkem je prodloužení stávající lhůty o jeden rok (srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020 - 56, odst. [35]). K prodloužení dochází od okamžiku uplynutí původní prekluzivní lhůty (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 380/2020 - 31). Lze doplnit, že lhůta může být prodloužena opakovaně. Možnost prodloužení není vázána jen na situace skutkově obsáhlé či právně složité, nýbrž i na případy, které z časových důvodů nebyly řešeny dříve. Úkon však musí mít zákonnou povahu a nesmí být jen formální a účelový pouze k „záchraně“ lhůty (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 - 43, publ. pod č. 3417/2016 Sb. NSS, nebo ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26, odst. [15]). Zákonodárce nadto vyloučil případy excesivního prodloužování lhůt pro stanovení daně v § 148 odst. 5 daňového řádu, podle nějž lhůta končí nejpozději uplynutím deseti let od jejího počátku (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29, odst. [18]).

[21] Z uvedeného je pro posuzovanou věc zásadní, že zákon pro prodloužení lhůty k vyměření daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) až e) daňového řádu stanovuje dvě podmínky: I) dojde k zákonem předvídané skutečnosti a II) dojde k ní v posledních dvanácti měsících před uplynutím stávající lhůty. Jinak je tomu v případě prodloužení lhůty podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, jenž pro *oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení* stanovuje, aby *tato výzva vedla k doměření daně*. Mezi zákonem předvídanou skutečností (výzvou) a následkem (doměření daně) existuje v tomto případě příčinná souvislost (srov. např. rozsudky NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 - 43, publ. pod č. 3417/2016 Sb. NSS, odst. [19], ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019 - 29, odst. [18], či ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015, publ.

pod č. 3245/2015 Sb. NSS). Taková podmínka však v případě prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) až e) daňového řádu dána není.

[22] Pokud má stěžovatelka za to, že se prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) až e) daňového řádu vztahuje pouze na případy, kdy dochází či již došlo k vydání platebního výměru stanovujícího daňovou povinnost, *stricto sensu* tento její názor nemá oporu v zákonné úpravě. Uvedená ustanovení, na rozdíl od § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, takovou podmínku prodloužení lhůty neobsahují. S ohledem na výše uvedenou podstatu právní úpravy musí jisté jednání správce daně ve výsledku směřovat ke stanovení daně, avšak mezi situacemi podle § 148 odst. 2 písm. b) až e) daňového řádu a vyměřením daně není nezbytná existence příčinné souvislosti.

[23] Z napadeného rozsudku vyplývá, že v projednávaném případě směřovalo přezkumné řízení k odstranění vady v předchozím řízení, která mohla mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí (výzvy) s právními předpisy (srov. odst. 31 a násl.). Správce daně totiž nevyzval k odstranění pochybností všechny právní nástupkyně zůstavitelky, čímž došlo k porušení § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření ve spojení s § 239a daňového řádu. Tuto nezákonnost následně správce daně napravil tím, že změnil výzvu tak, že jako její adresáty uvedl všechny právní nástupkyně podle usnesení o dědictví. Následně vydal platební výměr, jímž vyměřil všem právním nástupkyním společně a nerozdílně zvýšenou daň z nabytí nemovitých věcí. Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené shrnuje, že jednání daňových orgánů související s vedením přezkumného řízení vyústila v důsledku ve vyměření daně, neboť správce daně odstranil nezákonnost výzvy, a navíc předešel potenciální nezákonnosti platebního výměru spočívající ve vyměření daně pouze vůči dvěma ze tří právních nástupkyň. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem městského soudu, podle něž žalovaný postupoval správně, když nařídil přezkoumání výzvy. Jelikož byla vydána rozhodnutí ze dne 25. 1. 2018 a 28. 1. 2019, k prekluzi práva stanovit daň před vydáním platebního výměru nedošlo.

[24] Stěžovatelka dále tvrdí, že daňové orgány prodlužovaly lhůtu ke stanovení daně, neboť by v základní lhůtě nestihly daň správně vyměřit. K tomu Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že kvalita žaloby předurčuje kvalitu a obsah rozhodnutí soudu a že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej,*“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, odst. [32]). Uvedené stejnou měrou platí i pro formulaci kasační stížnosti (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2019, č. j. 6 As 137/2019 - 55).

[25] Stěžovatelka uvedenou námitku uplatnila v žalobě. V ní tvrdila, že k prodloužení lhůty pro stanovení daně došlo v důsledku zneužití práva zahájit přezkumné řízení, kterým žalovaný napravoval pochybení správce daně týkající se určení adresátů výzvy. Správci daně přitom údajně muselo být známo, že J. B. dědictví odmítla. V řízení před zdejší soudem však stěžovatelka námitku uplatnila pouze obecně a bez vazby na jakékoli konkrétní skutkové okolnosti či hlubší argumentaci. Nejvyšší správní soud k takto obecně pojaté námitce může taktéž pouze v obecné rovině konstatovat, že ze správního spisu nevyplývá tvrzené zneužití práva a účelové prodlužování lhůty pro stanovení daně. Jelikož

pokračování

stěžovatelka svůj názor nijak nepřibližuje a úkolem soudu není její argumentaci domýšlet, není ani tato námitka ve své obecnosti důvodná.

[26] Stěžovatelka rovněž namítá, že daňové orgány k přezkumnému řízení přistoupily pro právní neznalost, v jejímž důsledku správce daně zaslal výzvu pouze dvěma ze tří právních nástupkyň zůstavitelky. Dále tvrdí, že došlo k porušení povinnosti vydat platební výměr do tří let od posledního dne pro podání odpovídajícího daňového přiznání, že přezkum výzvy nebyl v souladu se zákonem a že se daňové orgány v přezkumném řízení nezabývaly rozporem rozhodnutí s právním předpisem.

[27] Nejvyšší správní soud upozorňuje na § 104 odst. 4 s. ř. s., který upravuje mj. zákaz nových námitek v řízení o kasační stížnosti, pokud stěžovatelka mohla námitky uplatnit již v řízení před městským soudem (srov. např. rozsudky NSS ze dne 14. 3. 2019, č. j. 1 Azs 464/2018 - 24, odst. 24, nebo ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008 - 104). Smyslem této úpravy je zachovat kasační charakter řízení o kasační stížnosti a zabránit stěžovateli, aby v kasační stížnosti uplatnil jiné důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno (srov. Kühn, Z., Kocourek, T. a kol., Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, právní stav k 31. 5. 2019, dostupné v systému ASPI, k § 104 odst. 4). Stěžovatelka výše uvedené námitky mohla nepochybně uplatnit již v řízení před městským soudem, ze soudního spisu však nevyplývá, že by tak učinila. Dané námitky tak jsou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelné.

III. b) K nesprávně stanovené dani

[28] V rámci druhého okruhu námitek má stěžovatelka za to, že předmětná daň má mít svůj základ ve zjištěné ceně pozemků, které zůstavitelka převedla na hlavní město Praha, nikoli v ceně pozemku, který od něj nabyla. Namítá rovněž, že se projednávaný případ liší od věci rozhodované krajským soudem a že městský soud nepostupoval v souladu s Informací GFR.

[29] Jak uvedl městský soud v napadeném rozsudku, mezi stěžovatelkou a žalovaným není sporu o tom, že je v daném případě nabývací hodnotou zjištěná cena ve smyslu § 11 odst. 1 písm. c) zákonného opatření (srov. odst. 52 napadeného rozsudku). Spor spočívá v otázce, zda je pro stanovení základu daně určující hodnota pozemků A., nebo pozemku B.

[30] Nejvyšší správní soud předesílá, že *předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatně nabytí vlastnického práva mj. k pozemku nacházejícímu se na území České republiky* [srov. § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření]. Tomu ostatně odpovídá i judikatura, na níž stěžovatelka odkazovala v žalobě a z níž městský soud v napadeném rozsudku vycházel: *„Daňová povinnost tedy v projednávané věci může být žalobcům stanovena pouze za nabytí směřovaných pozemků, vycházejí ze zjištěné ceny coby nabývací hodnoty,“* (srovnej odst. 32 rozsudku krajského soudu; zvýraznění doplněno). Tento názor potvrdil i osmý senát zdejšího soudu v rozsudku ze dne 8. 10. 2019, č. j. 8 Afs 157/2018 - 38, odst. [19]. Rovněž lze upozornit na závěr rozsudku NSS ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 39/2021 - 26, odst. [15], podle nějž *„[p]ředmětem 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.“

[31] Zákonné opatření definuje v § 4 odst. 1 *úplatu* jako *částku v peněžních prostředcích nebo hodnotu nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění*. Jde tedy o hodnotu odevzdaného protiplnění. V případě směny dvou pozemků předmět daně odpovídá přijatému plnění, tj. nabytí vlastnického práva k pozemku, za úplatu, tj. za poskytnutí vlastnického práva k jinému pozemku jako protihodnoty za dané přijaté plnění. Hodnota přijatého plnění či nabývací hodnota, která je stěžejní pro stanovení základu daně ve smyslu § 10 zákonného opatření, v případě směny odpovídá ceně zjištěné podle zákona upravujícího oceňování majetku, pokud nelze vycházet z ceny sjednané či ze srovnávací daňové hodnoty [srov. § 12 odst. 3 písm. a) zákonného opatření]. V projednávané věci městský soud vyhodnotil, že je nabývací hodnotou cena zjištěná.

[32] Jinými slovy, předmětem daně je úplatné nabytí vlastnického práva k pozemku. V případě směny dvou pozemků hodnota poskytovaného pozemku odpovídá úplatě, zatímco hodnota nabývaného pozemku je zásadní pro vyměření daně z nabytí tohoto pozemku a v daném případě odpovídá ceně zjištěné.

[33] Městský soud v odst. 52 napadeného rozsudku uvedl, že správce daně při vyměření daně vycházel z ceny pozemku, k němuž zůstavitelka nabyla vlastnické právo. Cena tohoto pozemku byla zjištěna znaleckým posudkem, který zůstavitelka připojila ke svému daňovému přiznání. Na základě tohoto posudku došlo k vypočtení daně ve výši uvedené v platebním výměru. Podle městského soudu je v projednávané věci nabývací hodnotou zjištěná cena. Dále uvedl, že *„zjištěnou cenou je úplata – hodnota nepeněžního plnění, které bylo poskytnuto za přijaté plnění (...). Přijatým plněním byly dle směnné smlouvy pozemky převáděné zůstavitelkou. Protiplněním byl pozemek [nabytý zůstavitelkou], jehož hodnota byla určena posudkem (...). Tato hodnota je úplatou za zůstavitelkou převedené pozemky, tj. zjištěnou cenou, tj. nabývací hodnotou, která je základem daně z nabytí nemovitostí,“* (srovnej odst. 53 napadeného rozsudku; zvýraznění doplněno).

[34] Městský soud v konečném důsledku dospěl k závěru, který odpovídá výsledku právního posouzení zdejšího soudu, tedy že daň z nabytí nemovité věci byla správně stanovena ze zjištěné ceny pozemku B. Nelze však souhlasit s jeho argumentací a celkovým postupem řešení dané věci.

[35] Městský soud v odst. 52 a 53 napadeného rozsudku postavil významově na roveň termíny *zjištěné ceny* a *úplaty*, ačkoli jde vzhledem k výše uvedenému o pojmy významově protikladné. *Zjištěná cena* se vztahuje k nabývací hodnotě přijatého plnění, tj. k nabytí vlastnického práva k pozemku B zůstavitelkou. *Úplata* naopak odpovídá hodnotě protiplnění, které zůstavitelka poskytla v rámci směny hlavnímu městu Praha, tedy vlastnickému právu k pozemkům A. V napadeném rozsudku zároveň absentuje relevantní argumentace zdůvodňující, proč takto městský soud postupoval. Nejvyšší správní soud pro úplnost doplňuje, že úplata obecně může odpovídat nabývací hodnotě, avšak pouze v případech ceny sjednané (srov. § 13 zákonného opatření), případně zvláštní ceně podle § 21 písm. b) téhož předpisu. Zároveň však s ohledem na judikaturu správních soudů tak nelze postupovat v případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci

pokračování

prostřednictvím směny (srov. odst. 30 a násl. rozsudku krajského soudu a rozsudek NSS ze dne 8. 10. 2019, č. j. 8 Afs 157/2018 - 38, odst. [19]).

[36] Městský soud v týchž odstavcích napadeného rozsudku přestřel i nesprávný skutkový závěr. Uvedl, že přijatým plněním ve smyslu § 4 odst. 1 zákonného opatření byly dle směnné smlouvy pozemky převáděné zůstavitelkou, tedy pozemky A. Protiplněním byl pozemek B. Hodnota protiplnění určená posudkem odpovídala úplatě, tedy podle názoru městského soudu, zjištěné ceně. Nejvyšší správní soud konstatuje, že z pohledu zůstavitelky je skutkový stav přesně opačný. Zůstavitelka přijala plnění spočívající v nabytí vlastnického práva k pozemku B, a z něj správce daně správně platebním výměrem stanovil daň na základě zjištěné ceny. Naopak pozemky A, jež zůstavitelka zcizila, představují v závazku založeném směnnou smlouvou protiplnění, jehož hodnota odpovídá úplatě podle § 4 odst. 1 zákonného opatření.

[37] Pokud jde o kasační námitku stěžovatelky, podle níž měly daňové orgány vycházet při stanovení daně ze zjištěné ceny pozemků A, nelze ji považovat za důvodnou. Jak zdejší soud již uvedl (srov. odst. [30] a násl. výše), předmět daně spočívá v úplatném nabytí vlastnického práva k určité nemovité věci, nikoli v pozbytí vlastnického práva k jiné nemovitosti. Nejvyšší správní soud již dříve vyslovil, že pojem *nabytí vlastnického práva* zákonné opatření přímo nedefinuje. Obecně se jím však rozumí situace, kdy se někdo stává vlastníkem věci, která mu předtím nepatřila (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 39/2021 - 26, odst. [14]). Právní názor stěžovatelky dané judikatuře odporuje a stejně tak se zcela vymyká smyslu i výslovnému znění dané právní úpravy.

[38] Pokud jde o další námitky, stěžovatelka tvrdí, že se projednávaná věc liší od případu, na který městský soud v napadeném rozsudku odkázal. Poukazuje zejména na odlišnou charakteristiku stran závazku ze směnné smlouvy – v projednávaném případě na jedné ze stran figuruje územní samosprávný celek. Krajský soud však v tehdejších případech rozhodoval ve věci, v níž byly účastníky směnné smlouvy pouze fyzické osoby. Stěžovatelka uvádí, že v daném případě došlo k vyplnění mezery v zákoně, která však existovala jen ve vztahu k případu, kdy byly účastníky smlouvy fyzické osoby. V projednávané věci mezera neexistovala, neboť zákonné opatření obsahovalo ustanovení § 22, jež vylučovalo maximalizaci daně. S ohledem na to měly daňové orgány dle jejího názoru postupovat odlišně od závěrů rozsudku krajského soudu a měly si vystačit s jazykovým výkladem zákonného opatření a nepřistupovat k interpretaci *e ratione legis*.

[39] Nejvyšší správní soud uvádí, že to byla primárně stěžovatelka, která v žalobě rozsáhle citovala rozsudek krajského soudu. Z něj podle obsahu žaloby vyplývá, že „nelze použít postup použitý v rozhodované věci provstupňovým správcem daně a aprobovaný žalovaným (...), podle kterého se pro stanovení daně na základě ust. § 13 zákonného opatření použije cena sjednaná, jakožto úplata ve formě nepeněžitého plnění ve smyslu § 4 odst. 1 zákonného opatření.“ Závěrem této žalobní námitky uvedla, že na základě rozsudku krajského soudu je způsob stanovení daně nezákonný a protiústavní.

[40] Stěžovatelka nyní namítá, že daňové orgány měly postupovat odlišně od závěrů rozsudku krajského soudu, přestože se v žalobě domáhala zrušení rozhodnutí daňových orgánů pro jejich údajnou nezákonnost, neboť byla v rozporu právě s tímto rozsudkem.

Nejvyšší správní soud k tomu poznamenává, že stěžovatelka tuto námitku v řízení před městským soudem neuplatnila (naopak předložila právní názor zcela opačný), ačkoli tak učinit mohla. Námitka je proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná (srov. např. rozsudky NSS ze dne 14. 3. 2019, č. j. 1 Azs 464/2018 - 24, odst. [24], nebo ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008 - 104).

[41] Stěžovatelka rovněž namítá, že městský soud postupoval v rozporu s Informací GFŘ k dani z nabytí nemovitých věcí při nabytí vlastnického práva k nemovité věci směnou ze dne 18. 6. 2014, podle níž se za nabývací hodnotu při směně považuje cena sjednaná. Ani tuto námitku však stěžovatelka v žalobě neuvedla, přestože tak mohla učinit a přestože se vztahuje k samotnému vyměření daně správcem daně. I tato námitka je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

[42] Zdejší soud závěrem poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, podle něž *„[z]ruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení. Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými.“* Nejvyšší správní soud je tak v souladu se zásadou procesní ekonomie oprávněn některé části odůvodnění napadeného rozsudku korigovat a nahradit svým odůvodněním, pakliže shledá, že důvody rozsudku v dostatečné míře obstojí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 19. 10. 2023, č. j. 7 As 84/2023 - 56, odst. [30], či ze dne 15. 11. 2022, č. j. 3 Ads 146/2021 - 41, odst. [37]).

[43] S ohledem na uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že ačkoli dílčím způsobem korigoval závěry městského soudu, nosné závěry napadeného rozsudku z hlediska zákonnosti obstojí. Městský soud korektně vypořádal žalobní námitku týkající se tvrzené prekluze práva stanovit daň. V části týkající se chybného stanovení daně se sice dopustil dílčích nesprávností, jeho argumentace však v podstatné míře ještě obstojí. V odůvodnění napadeného rozsudku zejména správně uvedl, že správce daně nepochybil, pokud daň vyměřil z hodnoty pozemku, který zůstavitelka nabyla, neboť právě cena pozemku B představuje nabývací hodnotu, která je rozhodná pro základ daně. Stejně tak vhodně odkázal na závěry rozsudku krajského soudu, podle něž může být v případě směny daňová povinnost stanovena pouze ve vztahu k nabytí směňovaných pozemků, nikoliv k převodu pozemků na druhou smluvní stranu. Nakonec vyhodnotil, že z hlediska jazykového výkladu jde o daň z *nabytí* nemovité věci, nikoli z jejího *převodu*.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Na podkladě kasačních námitek Nejvyšší správní soud neshledal důvod ke zrušení napadeného rozsudku městského soudu. Z výše uvedených důvodů je kasační stížnost nedůvodlná, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. zamítl.

[45] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední

pokračování

činnosti nevznikly, kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 12. července 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu