



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. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Mgr. K. V.**, zastoupená JUDr. Mgr. Slavomírem Hrinkem, advokátem se sídlem Jičínská 2348/10, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2023, č. j. 9 Af 16/2022 - 55,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně jako kupující uzavřela dne 13. 9. 2019 kupní smlouvu k nemovitým věcem (zejm. bytové jednotce a spoluvlastnickým podílům k pozemkům) blíže vymezeným v odst. 2 napadeného rozsudku. Právní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí nastaly dne 19. 9. 2019; zápis v katastru nemovitostí byl proveden dne 23. 10. 2019.

[2] Dne 31. 1. 2020 uplynula žalobkyni lhůta pro podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí podle § 32 písm. a) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“). Žalobkyně v této lhůtě

daňové přiznání nepodala. Finanční úřad pro hlavní město Prahu ji dne 9. 7. 2021 vyzval k podání daňového přiznání. Žalobkyně jej podala dne 27. 9. 2021. Následně však měla za to, že jí k dani povinnost nevznikla, jelikož jí správce daně svou výzvou stanovil náhradní lhůtu pro podání daňového přiznání, která měla uplynout po 31. 3. 2020, tj. po nabytí účinnosti zákona č. 386/2020 Sb., jímž se zrušuje zákonné opatření (dále jen „zákon č. 386/2020 Sb.“). V takovém případě by na ni nedopadal čl. II odst. 1 daného zákona obsahující přechodné ustanovení ke zrušení zákonného opatření. Podle správce daně se však daňová povinnost váže ke dni právních účinků vkladu práva do katastru, tj. ke dni 19. 9. 2019. Povinnost podat daňové přiznání žalobkyni uplynula dne 31. 1. 2020, proto byla povinna daň z nabytí nemovitých věcí uhradit. Platebním výměrem ze dne 5. 1. 2022, č. j. 7887/22/2010-70462-110926, jí proto podle § 147 daňového řádu ve spojení s § 90 a § 139 téhož zákona vyměřil daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 330 516 Kč.

[3] Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 29. 6. 2022, č. j. 24293/22/5100-00460-012952, podle 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změnil rozhodnutí správce daně tak, že snížil částku vyměřené daně na 314 516 Kč, jelikož správce daně při výpočtu u ceny předmětných nemovitých věcí nezohlednil DPH. V ostatním zůstalo rozhodnutí správce daně nezměněno.

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Namítala v ní, že jí správce daně stanovil podle § 32 odst. 1 daňového řádu náhradní lhůtu ve smyslu § 145 odst. 1 daňového řádu, a to k podání daňového přiznání. Poslední den lhůty připadl na 24. 7. 2021 tj. po účinnosti zákona č. 386/2020 Sb. Tento zákon v čl. II odst. 1 nerozlišuje mezi zákonnou či jinou lhůtou; lhůtou pro podání daňového přiznání byla tedy i náhradní lhůta. Žalobkyni teda nevznikla povinnost platit daň. Pokud žalovaný dovodil opak, aplikoval dané ustanovení vůči žalobkyni extenzivně nad rámec zákona.

[5] Městský soud žalobu napadeným rozsudkem zamítl. K věci uvedl, že žalobkyni vznikla daňová povinnost nabytím vlastnického práva k jednotce, tj. dnem 19. 9. 2019, kdy nastaly právní účinky vkladu. V důsledku toho byla s ohledem na § 32 písm. a) zákonného opatření povinna podat daňové přiznání do 31. 1. 2020. Na tomto uplynutí lhůty nemůže nic změnit ani skutečnost, že správce daně poskytl žalobkyni náhradní lhůtu podle § 145 odst. 1 daňového řádu. Nemá-li náhradní lhůta vliv na povinnost daňového subjektu zaplatit pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 odst. 1 daňového řádu, tím méně pak může mít vliv na zánik jeho daňové povinnosti. Stejně tak soud upozornil, že podle čl. II odst. 1 *in fine* zákona č. 386/2020 Sb. se k prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle daňového řádu se nepřihlíží. Z toho městský soud dovodil, že pokud posuzování uplynutí lhůty k podání daňového přiznání neovlivní prodloužení lhůty podle § 36 daňového řádu, tím spíše jej neovlivní poskytnutí náhradní lhůty po uplynutí řádné lhůty.

[6] Pokud by městský soud přisvědčil výkladu žalobkyně, fakticky by tím aproboval její protiprávní jednání spočívající v tom, že v rozporu s § 32 písm. a) zákonného opatření nepodala řádné daňové přiznání a neuhradila daň. Městský soud rovněž poukázal na důvodovou zprávu k čl. II bodu 1. zákona č. 386/2020 Sb., podle níž bylo úmyslem zákonodárce stanovit rozhodný den pevným datem. Na posouzení uplynutí lhůty

pokračování

pro podání daňového přiznání před rozhodným dnem nemají mít vliv okolnosti, za nichž lze tuto lhůtu odložit na den pozdější. Podle městského soudu proto je právní úprava jednoznačná. Soud svůj závěr opřel i o názor doktríny, podle níž je v případě, že je daňové přiznání podáno na základě výzvy podle § 145 odst. 1 daňového řádu, postupuje správce daně tak, jako by bylo podáno opožděné daňové přiznání, nikoli řádné.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

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

[8] Stěžovatelka vytýká právnímu posouzení městského soudu to, že v napadeném rozsudku vycházel z důvodové zprávy k čl. II bodu 1. zákona č. 386/2020 Sb., z níž však jednoznačný výklad daného ustanovení nevyplývá. Z pojmu „lhůta pro podání daňového přiznání“ nevyplývá omezení rozsahu termínu např. pouze na „zákonem danou lhůtu“. Pojem naopak může zahrnovat i lhůtu stanovenou správcem daně.

[9] Stěžovatelka má za to, že pokud chtěl zákonodárce vyloučit možnost dvojího výkladu čl. II bodu 1. zákona č. 386/2020 Sb., pak měl v ustanovení např. uvést, že jde o lhůtu k podání řádného daňového přiznání. Rovněž je toho názoru, že povinnosti (včetně placení daní) jsou ukládány jenom na základě zákona a musí být vykládány restriktivně ve prospěch toho, komu je povinnost uložena.

[10] Pokud jde o samotný právní názor městského soudu, podle stěžovatelky soud nemůže „hledat a dovozovat z důvodové zprávy úmysl zákonodárce,“ neboť nemá pravomoc „opravovat a doplňovat činnost zákonodárce, a to navíc ve prospěch veřejné moci. Předmětné ustanovení musí být jasně vyložitelné přímo a bez dalšího [...]“. Stěžovatelka doplňuje, že soud se nemůže volně přiklonit k výkladu, který se mu zdá pravděpodobnější, neboť se v tomto případě norma týká výkonu veřejné moci. Soud naopak podle stěžovatelky musí přisvědčit možnému výkladu v neprospěch veřejné moci.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval závěry svého rozhodnutí i napadeného rozsudku a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] 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.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Podle čl. II odst. 1 zákona č. 386/2020 Sb., „[p]okud lhůta pro podání daňového přiznání uplynula před 31. březnem 2020, použije se pro daňové povinnosti u daně z nabytí nemovitých věcí vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. K prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle daňového řádu se nepřihlíží.“

[15] Podle § 145 odst. 1 věta první daňového řádu „[n]ebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu.“

[16] Nejvyšší správní soud v první řadě připomíná, že „[j]azykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu [k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.]. Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy činí z práva nástroj odcizení a absurdity,“ (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, publ. pod č. 163/1997 USn.). Soud přitom „není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Je nutno se přitom vyvarovat libovůle; rozhodnutí soudu se musí zakládat na racionální argumentaci,“ (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, publ. pod č. 13/1997 USn.), v judikatuře zdejšího soudu srov. např. rozsudek ze dne 5. 12. 2024, č. j. 3 Azs 18/2024 - 76, odst. [33].

[17] Jestliže tak čistě jazykový výklad předmětného ustanovení neposkytuje jednoznačný výsledek interpretace, je podle výše uvedené judikatury Ústavního soudu zcela legitimní, aby soud jako jednu z výkladových metod použil k výkladu úmysl zákonodárce a přihlédl k účelu zákona.

[18] Přesně tímto způsobem městský soud postupoval, neboť dospěl k závěru, že lhůtu stanovenou v čl. II bod 1. zákona č. 386/2020 Sb. nelze prodlužovat instituty daňového řádu jako jsou prodloužení lhůty k podání daňového přiznání podle § 36 odst. 1 daňového řádu nebo poskytnutí náhradní lhůty podle § 145 odst. 1 daňového řádu. Městský soud provedl s poukazem na předmětnou důvodovou zprávu *jednoduchý subjektivně historický výklad* právní normy (srov. odst. 40 napadeného rozsudku), poukázal na závěry relevantní komentářové literatury (srov. odst. 41 napadeného rozsudku) a logickými argumenty *a fortiori* s ohledem na systematiku ustanovení daňového řádu (srov. odst. 38 a 39 napadeného rozsudku) uzavřel, že výklad uplatňovaný stěžovatelkou neobstojí.

[19] Nejvyšší správní soud v tomto směru s městským soudem souhlasí. Výklad normy proponovaný stěžovatelkou vyplývá pouze z tvrzeného nejasného doslovného znění předmětného ustanovení. Oproti výkladu městského soudu však nenabízí žádnou relevantní konkurující interpretaci. Podle kasačního soudu je v tomto případě relevantní právě zejm. účel normy, který městský soud přiléhavě dovodil z důvodové zprávy k zákonu č. 386/2020 Sb. Podle ní norma stanovuje pevné datum pro povinnost podat daňové přiznání právě proto, že „daňový řád umožňuje na základě včas podané žádosti

pokračování

prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání. [Z toho důvodu se stanoví], že se pro účely posuzování, zda daný případ nastal před nebo po rozhodném dni nepřihlíží k takovému případnému prodloužení. Důvodem je to, že rozhodný den má být stanoven pevně, avšak okamžik, ke kterému se váže, je možné za určitých okolností u konkrétního poplatníka odložit na pozdější den, což by bylo v rozporu s tímto cílem, stanovit tento den k pevnému datu.“

[20] Z důvodové zprávy jednoznačně vyplývá, že zákonodárce zamýšlel stanovit rozhodný den 31. 3. 2020, od kterého dojde k faktickému zrušení daně z nabytí nemovitých věcí, jako pevné datum za účelem zajištění právní jistoty daňových subjektů a orgánů daňové správy. Zásadní je též skutečnost, že „zrušení zákonného opatření má účinky pouze do budoucna, a tedy se nevztahuje na případy, kdy k naplnění předmětu daně došlo v minulosti.“ Zákonodárce tím jasně deklaroval, že pokud konkrétní daňová povinnost vznikla před nabytím účinnosti zákona č. 386/2020 Sb. a pokud lhůta pro podání daňového přiznání uplynula před 31. 3. 2020, přičemž případné instituty prodlužující lhůtu k podání daňového přiznání nemají být brány v potaz, daňový subjekt je povinen daň uhradit. K uvedenému závěru vedou i výsledky dalších interpretačních metod, které městský soud použil. Zdejší soud tak souhlasí s tím, že výklad stěžovatelky zakládající se pouze na tvrzeném nejednoznačném znění ustanovení v konkurenci s interpretací provedenou městským soudem neobstojí.

[21] Z uvedeného podle kasačního soudu ve shodě s městským soudem vyplývá, že výklad předmětného ustanovení je jasný a jednoznačný. Zbývající námitka stěžovatelky se zakládá právě na jejím tvrzení o nejednoznačnosti uvedeného ustanovení – stěžovatelka má chybně za to, že v jejím případě je nutné postupovat s ohledem na dodržení zásady *in dubio mitius*. V projednávané věci však ve výkladu daného ustanovení neexistují pochybnosti, které by aplikaci této zásady umožňovaly.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. zamítl.

[23] 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 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 22. dubna 2025

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu