



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudkyň Jiřiny Chmelové a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **R. V.**, zastoupená Mgr. Tomášem Dvořáčkem, advokátem se sídlem Sokolovská 32/22, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2022, čj. 17689/22/5100-00460-012952, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 12. 8. 2022, čj. 30185/22/5100-00460-012952, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 12. 2023, čj. 15 Af 6/2022-48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozsudek se týká způsobu výpočtu daně z nabytí nemovitých věcí prostřednictvím srovnávací daňové hodnoty a směrné hodnoty v situaci, kdy dva pozemky tvoří funkční celek, přičemž u jednoho z nich byla cena stanovena v cenové mapě a u druhého nikoliv. Konstatuje, že na daný případ dopadá právní fikce uvedená v § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky č. 419/2013 Sb., k provedení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí (dále „vyhláška“).

[2] Žalobkyně nabyla dne 20. 6. 2019 za sjednanou cenu 550 000 Kč pozemky parc. č. XA (zahrada) a XB (trvalý travní porost) a dále ideální podíl 1/5 k pozemku parc. č. XC a XD (obojí zahrada), vše v k. ú. P. Finanční úřad pro hlavní město Prahu vyměřil žalobkyni zálohu na daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 22 000 Kč (neodchylující se od tvrzené zálohy) a dále daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 70 676 Kč. Základem daně a nabývací

hodnotou dle § 12 odst. 2 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále „zákonné opatření“), byla tzv. srovnávací daňová hodnota, jíž byla částka ve výši 1 766 843 Kč odpovídající 75 % ze směrné hodnoty 2 355 790 Kč, neboť tato částka byla vyšší než sjednaná cena.

[3] Proti rozhodnutí finančního úřadu podala žalobkyně odvolání. Rozhodnutím označeným v záhlaví žalovaný odvolání zamítl a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil.

[4] Žalobou podanou k Městskému soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. Předně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. V tomto ohledu poukázala na § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky, který hovoří o „pozemcích“, s nimiž má být stavební pozemek ve funkčním celku (tj. používá množné číslo). V její věci se však jedná o jeden pozemek, mělo se tak vycházet z ceny pozemků dle cenové mapy. Žalovaný se s touto námitkou nevypořádal. Žalovaný dále pochybil, vycházel-li z toho, že na pozemku parc. č. XA se nachází dokončená stavba pro rodinnou rekreaci. Nejde totiž o dokončenou stavbu, nebylo k ní vydáno kolaudační rozhodnutí, přičemž zápis do registru územní identifikace, adres a nemovitostí (dále „RUIAN“) je pouhou fikcí. Stavební úpravy zde byly realizovány až do roku 2020 a nelze opomíjet navazující průběžné dokončování stavby. Směrná hodnota proto vůbec neměla být určena. Výklad § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky ze strany žalovaného je podle žalobkyně nezákonný a směrná hodnota vede k ceně pozemku značně vyšší, než jaká je ve skutečnosti. Použití směrné hodnoty nezohledňuje, že jde o zahradní altán v zahrádkářské kolonii. Správní orgány tento výklad zvolily účelově, aby byla žalobkyni vyměřena co nejvyšší daň. Předchozí převod stejných nemovitých věcí, který se uskutečnil již za účinnosti zákonného opatření (v roce 2015), byl posouzen jinak. Jde o skutkově obdobný případ, avšak v posouzení provedeném správními orgány vznikly nedůvodné rozdíly. Případné srovnání s jinými obdobnými případy měl prokazovat žalovaný, což neudělal.

[5] Městský soud rozsudkem označeným v záhlaví žalobu zamítl. Ve vztahu k závěru žalovaného o dokončenosti stavby uvedl, že nedohledání kolaudačního rozhodnutí bez dalšího neznamená, že nebylo vydáno, resp. že stavba dokončena nebyla. Předpoklad dokončení je dán tím, že v letech 1987 a 1988 byly povolovány změny (dokončené) stavby. Soud se proto ztotožnil s názorem žalovaného, že šlo o dokončenou stavbu. Provedení stavebních úprav v roce 2020 nevylučuje dokončení stavby před nabytím vlastnického práva žalobkyní. Navíc u údaje v RUIAN, v němž bylo dokončení poznamenáno, platí zásada dobré víry při posuzování správnosti údajů v registru. K užití množného čísla v § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky soud poznamenal, že dotčené ustanovení je formulováno obecně tak, aby bylo zřejmé, že funkčním celkem je míněna užitná souvislost, byť i jen s jedním dalším pozemkem. Opačný výklad by znamenal nerovný přístup k daňovým subjektům. Užití směrné hodnoty je důsledkem takto nastavené právní úpravy a lamentace nad neúměrnou daňovou hodnotou pozemků je ve vztahu k výkladu daného ustanovení mimoběžná. Důvodnou neshledal soud ani námitku porušení zásady legitimního očekávání, které mělo být založeno postupem při předchozím převodu stejných nemovitých věcí. Žalovaný podle soudu správně zdůraznil, že ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu je stěžejní skutkový stav, který je v konkrétním případě prokázán. Správce daně byl povinen posoudit všechny rozhodné skutečnosti ke dni převodu vlastnického práva (včetně existence stavby na pozemku), což učinil. Potvrzení existence stavby i samotnou žalobkyní v daňovém přiznání

pokračování

pak zjevně odlišuje případ žalobkyně od namítaného předchozího převodu, kde finanční úřad neměl indicie k prověřování daňové hodnoty převáděných nemovitých věcí.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku městského soudu podala **žalobkyně** (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž navrhla rozsudek zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Rozsudek je podle stěžovatelky nezákonný a nepřezkoumatelný, protože skutkový stav zjištěný správními orgány nemá oporu ve spisech. Stěžovatelka předně uvádí, že daň byla vyměřena výrazně v její neprospěch. U nedokončené stavby nebo jednotky a u pozemku, jehož součástí je nedokončená stavba, se podle zákonného opatření směrná hodnota neurčuje. Námitku nedokončenosti stavby neopřela pouze o tvrzení, že kolaudační rozhodnutí nebylo dohledáno a že zápis v RUIAN je pouhou fikcí. V žalobě podrobně vysvětlila, z čeho dovozuje nedokončenost stavby. Postupně byla na stavbě prováděna řada úprav, aniž bylo prokázáno, že bylo povoleno užívání jak původní stavby, tak stavby v upravené podobě. Ani stavební úřad dokončenost stavby nepotvrdil, jen ji předpokládá. Datum dokončení v RUIAN je odvozeno z metodiky, která vychází z předpokládaného data dokončení – jde tak o fikci, ne o realitu. Stěžovatelka navíc nemá prokazovat negativní skutečnost, tj. že nebyla stavba dokončena. Stavba sice byla povolena, ale nebyla prokázána existence kolaudačního rozhodnutí. Tím pádem směrná hodnota neměla být vůbec určena a zjištěný skutkový stav ve věci nemá oporu v důkazech.

[7] K interpretaci § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky stěžovatelka zopakovala, že dané ustanovení zjevně v případě pozemků používá množné číslo. Existuje-li přesvědčivý výklad, který umožňuje pro daňový subjekt zvolit příznivější posouzení, bylo povinností žalovaného i městského soudu takový výklad preferovat, což je v souladu se zásadou legality. Ostatně již Listina základních práv a svobod stanoví v čl. 11 odst. 5, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Požadavek určitosti a smysluplnosti daňové úpravy není dán tam, kde se neustálé experimentování státu promítá do nepřehledné legislativy, což je právě řešený případ. Stěžovatelka nechápe ani závěr městského soudu, že lamentace ohledně reálné hodnoty pozemků je mimoběžná. Výklad daného ustanovení městským soudem považuje za absurdní, neboť díky pozemku o výměře pouhých 28 m² a jeho nezařazení do cenové mapy stavebních pozemků dochází k aplikaci směrné hodnoty bez využití cenové mapy. Tato aplikace neumožnila zohlednit, že se jedná o chatu v zahrádkářské kolonii, kde jsou ceny pozemků mnohonásobně nižší než ceny stavebních pozemků v intravilánu Přední Kopaniny, což reflektuje právě cenová mapa pozemků. Postup žalovaného vedl ke zcela nepřiléhavému určení srovnávací daňové hodnoty. Výsledkem tohoto postupu je tedy sofistikovaně zdůvodněná nespravedlnost – konečná srovnávací daňová hodnota nevystihuje skutečnou cenu nemovitostí.

[8] Při posouzení námitky týkající se legitimního očekávání si městský soud podle stěžovatelky protiřečí s částmi rozsudku týkajícími si dokončenosti stavby. Žalovaný totiž v rozhodnutí přímo citoval sdělení stavebního úřadu, že převod pozemků na stěžovatelku se uskutečnil i se stavbou. K předchozímu převodu došlo již za účinnosti zákonného opatření. Žalovaný musel vědět, že stavba se na pozemku nachází, a mohl si opatřit podklady k vyměření daně u předchozího převodu. Jedná se tak o skutkově stejný případ, který však nebyl nijak zohledněn. Zásada legitimního očekávání tak byla jednáním správních orgánů porušena.

[9] **Žalovaný** kasační stížnost nepovažoval za důvodnou. Napadený rozsudek podle něj není nepřezkoumatelný, neboť se městský soud jednotlivě vyjádřil ke všem žalobním bodům. K tvrzenému neprokázání dokončenosti stavby uvedl, že správní orgány vycházely podle § 8 odst. 3 daňového řádu ze skutečného stavu věcí. Existence stavby byla v řízení zjištěna a potvrzena, a to i samotnou stěžovatelkou v daňovém přiznání. Protože se jednalo o dokončenou stavbu, mohla být užita pro určení srovnávací daňové hodnoty směrná hodnota. O povinnosti prokazovat negativní skutečnost hovoří stěžovatelka až v kasační stížnosti, což zakládá nepřipustnost námitky. Jde-li o tvrzený chybný výklad vyhlášky, odkázal žalovaný na obsah napadeného rozhodnutí. Jelikož není cena pozemku parc. č. XB v cenové mapě stanovena a z ortofotomapy je patrné společné užívání s pozemkem parc. č. XA, vztahuje se na pozemek parc. č. XA ustanovení § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky, čímž musí být určena jednotková směrná hodnota podle § 6 vyhlášky. Argumentaci k nepřehledné legislativě a experimentování státu považuje žalovaný vzhledem k neuplatnění v žalobě za nepřipustnou. Ve vztahu k porušení zásady legitimního očekávání uvádí, že každé daňové řízení vyžaduje samostatné a originální posouzení. Zásada legitimního očekávání je omezena jinými zásadami, a tedy i zásadou materiální pravdy. Předchozí vlastník nemusel stavbu v daňovém přiznání přiznat a její existence nebyla zřejmá z katastru nemovitostí. Legitimní očekávání zároveň nelze založit postupem, který je v rozporu se zákonem. V napadeném rozhodnutí žalovaný oprávněně vycházel ze skutečného stavu ke dni právních účinků vkladu, na který upozornila i sama stěžovatelka.

[10] Po předběžném právním posouzení zaslal Nejvyšší správní soud dne 14. 6. 2024 účastníkům řízení **výzvu k vyjádření**, v níž za účelem předejití překvapivosti rozhodnutí konstatoval pochybnost, zda lze za zjištěného skutkového stavu využít § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky. Pozemek parc. č. XB není cenovou mapou vůbec oceněn, avšak dané ustanovení stanoví, že bude v cenové mapě oceněn jinou cenou. Stěžovatelka k tomuto hodnocení uvedla, že již v předchozím řízení tvrdila, že podmínky použití daného ustanovení nebyly naplněny. Proti předběžnému závěru Nejvyššího správního soudu proto nic nenamítala a považovala ho za logický a přesvědčivý. Žalovaný naopak setrval na svém dosavadním názoru. Jelikož byla k určení výše daně zvolena směrná hodnota a existoval zde funkční celek dvou pozemků, použil k určení metody výpočtu § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky. Žalovaný si toto ustanovení v souvislosti s principy oceňování vykládá tak, že cena za m² dvou pozemků v tomtéž funkčním celku by měla být stejná. Nemá-li některý z pozemků určenou cenu v cenové mapě, nelze dle cenové mapy ocenit ani jeden pozemek a přechází se na určení jednotkové směrné hodnoty neoceněného stavebního pozemku. V případě výkladu předestřené Nejvyšším správním soudem by podle žalovaného došlo k paradoxní situaci, kdy pozemek, jehož součástí je stavba pro rodinnou rekreaci, by měl nižší jednotkovou cenu než samostatně nevyužitelný pozemek zastavěný pouze vedlejší stavbou ke stavbě hlavní.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

[12] Soud nejprve uvádí, že nepřehlédl, že stěžovatelka se v kasační stížnosti dovolávala nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, byť bez další konkretizace. V tomto směru je nutno odkázat na judikaturu popisující, jaké vady naplňují kasační důvod

pokračování

nepřezkoumatelnosti rozsudku (rozsudky NSS z 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, z 31. 1. 2008, čj. 4 Azs 94/2007-107, z 21. 8. 2008, čj. 7 As 28/2008-76 nebo usnesení rozšířeného senátu z 18. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Z pohledu výše uvedené judikatury Nejvyšší správní soud neshledal, že by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Z odůvodnění rozsudku vyplývá, že se městský soud vypořádal se všemi žalobními námitkami a posoudil jejich důvodnost, z čehož následně dovodil závěr pro výrokovou část.

[13] Podstatu argumentace stěžovatelky uvedenou v kasační stížnosti lze rozčlenit do tří stěžejních okruhů. Zaprvé jde o námitky ohledně neprokázání dokončenosti stavby s tím, že u pozemku, jehož součástí je nedokončená stavba, se ve smyslu § 15 odst. 4 písm. d) zákonného opatření směrná hodnota neurčuje. Zadruhé stěžovatelka namítá nesprávný výklad § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky. Použití plurálu v dané větě podle ní znamená, že v případě jednoho pozemku nebude určení ceny podle cenové mapy vyloučeno. Třetí okruh kasačních námitek pak míří na porušení zásady legitimního očekávání. Podle stěžovatelky totiž byl prakticky totožný převod dotčených pozemků za účinnosti téže právní úpravy z hlediska základu daně z nabytí nemovité věci posouzen správními orgány v roce 2015 odlišně. Proto jej měl žalovaný zohlednit.

III. a K neprokázání dokončenosti stavby

[14] Stěžovatelka v rámci prvního okruhu uvádí, že její argumentace k nedokončení stavby byla značně širší, než se snaží v napadeném rozsudku podsouvat městský soud. Není tedy pravdou, že opřela námitku v zásadě jen o tvrzení, že kolaudační rozhodnutí nebylo dohledáno a že zápis v RUIAN je pouhou fikcí. Na konstatování městského soudu o tom, že netvrdí a neprokazuje opak toho, co je uvedeno v RUIAN, stěžovatelka reaguje tím, že v řízení nebyla povinna prokazovat negativní skutečnost (tj. že stavba nebyla dokončena), ale mělo postačit, že nabídla podklady, z nichž bylo možné tuto negativní skutečnost dovozovat.

[15] Městský soud se v napadeném rozsudku ztotožnil s rozhodnutím žalovaného, podle něhož se jednalo o dokončenou stavbu. Námitku stěžovatelky ohledně (ne)dokončení stavby vypořádal v bodech 51 a 52 napadeného rozsudku. V nich sice uvedl, že stěžovatelka tuto námitku opřela v zásadě jen o tvrzení, že kolaudační rozhodnutí nebylo dohledáno, přičemž zápis do RUIAN je pouhou fikcí, avšak následně se srozumitelně vyjádřil i k další žalobní argumentaci stěžovatelky. Předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, s nímž se ztotožnil, a uvedl, že stěžovatelka daným závěrům věcně neoponovala. K provedení stavebních úprav v roce 2020 doplnil, že mu není zřejmé, z čeho stěžovatelka usuzuje, že provádění těchto úprav vylučuje dokončení stavby před nabytím vlastnického práva k nemovitým věcem stěžovatelkou. Poukázal rovněž na zásadu dobré víry ve vztahu k údajům zapsaným ve veřejném registru.

[16] Městský soud tedy zohlednil i ostatní skutečnosti tvrzené k dané námitce. Neredukoval stěžovatelčinu argumentaci pouze do roviny poukazu na chybějící kolaudační rozhodnutí a povahu zápisu v RUIAN. Ostatně už tvrzení soudu, že danou námitku stěžovatelka opřela *v zásadě jen* o tyto dvě okolnosti neznámá, že by stěžovatelka k námitce neuváděla i okolnosti jiné, nicméně tyto dvě okolnosti považoval soud za klíčové.

[17] Co se týče prokazování nedokončenosti stavby, Nejvyšší správní soud vycházel z toho, že k obecnému tvrzení stěžovatelky o nedokončenosti stavby (resp. o chybějícím kolaudačním rozhodnutí) správce daně, resp. žalovaný shromáždili sadu podkladů, které naopak prokazovaly dokončenost stavby, konkrétně sdělení stavebního úřadu, z něhož vyplývá, že již v letech 1987 a 1988 se povolovala změna *dokončené* stavby, fotografie rekreační chaty z veřejně dostupných map, vyjádření prodávajícího a také údaje z RUIAN. Z těchto podkladů bylo evidentní, že se jedná o dokončenou stavbu, přičemž podle § 8 odst. 3 daňového řádu musí správce daně vycházet ze skutečného obsahu jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Stěžovatelka se poté v daňovém řízení omezila v zásadě jen na nesouhlas s tímto posouzením dokončenosti stavby ze strany správních orgánů, který doplnila tvrzením o tom, že na objektu probíhaly různé stavební úpravy až do roku 2020. Provádění stavebních úprav však závěr správních orgánů o dokončenosti stavby věcně nerozporuje, stavební úpravy se totiž běžně provádí i na již dokončených stavbách. Jestliže stěžovatelka tvrdila v daňovém řízení nedokončení stavby, měla k tomuto tvrzení uvést relevantní argumentaci a rovněž ji podložit důkazy. Tato povinnost jí plyne z § 92 odst. 3 daňového řádu. To však neučinila a proti závěru o dokončenosti stavby ze strany správních orgánů nedokázala podat náležitou argumentaci ani ji podložit důkazy. V daném případě nejde o prokazování negativní skutečnosti. Důkazy totiž byla v řízení prokázána faktická dokončenost stavby. Stěžovatelka tak měla případně tvrdit, proč jsou shromážděné důkazy nesprávné a předložit důkazy jiné, což si lze skutečně těžko představit. Nikoliv však kvůli tomu, že by se jednalo o prokazování negativní skutečnosti, ale protože by musela prokázat například to, že shromážděné důkazy jsou vadné. Například kvůli tomu, že údaje sdělené stavebním úřadem se nezakládají na pravdě, protože žádná změna dokončené stavby povolena nebyla. Není tedy rovněž pravdou, že by stěžovatelka v daňovém řízení nebo později navrhla důkazy, z nichž bylo možné nedokončení stavby dovozovat. Námitka tedy není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zjištěný skutkový stav, tak jak byl posouzen žalovaným a městským soudem, má oporu ve spisu, zejména pak ve sdělení stavebního úřadu k dokončení stavby, ale i v dalších podkladech uvedených ve spise (mapy, údaje z RUIAN, vyjádření prodávajícího). Stavební úřad totiž ve svém sdělení konstatoval, že u povolení změn v roce 1987 a 1988 se jednalo o povolení změn již dokončené stavby. Přesný okamžik (den) dokončení této stavby stavební úřad neznal. Vzhledem k tomu, že se rozhodnutí o povolení užívání nedochovalo, byl v RUIAN uveden jako údaj o dokončení stavby poslední měsíc pravděpodobného roku dokončení stavby. Stavební úřad tak ve svém sdělení neměl pochybnost o dokončení stavby, ale pouze o přesné době jejího dokončení (vzhledem k tomu, že se nedochovalo rozhodnutí o povolení užívání stavby). Stavební úřad proto dokončení stavby potvrdil. Žalovaný proto nepochybil, pokud považoval za podstatné závěry stavebního úřadu ke stavu dokončenosti stavby, které se opírají o logický předpoklad, že nutnou podmínkou pro povolení změny dokončené stavby bylo právě předchozí dokončení původní stavby. Ustanovení § 15 odst. 4 písm. d) zákonného opatření, podle kterého u nedokončené stavby nelze určit směrnou hodnotu, tak není na právě projednávanou věc použitelné. Ani tuto námitku proto nelze považovat za důvodnou.

pokračování

[19] V rámci druhého okruhu námitek stěžovatelka vytýká městskému soudu nesprávný výklad § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky, podle něhož *na stavební pozemek uvedený v cenové mapě stavebních pozemků obce se pro účely určování směrné hodnoty hledí, jako by nebyl uveden v cenové mapě stavebních pozemků obce, jde-li o stavební pozemek, který tvoří jednotný funkční celek s pozemky, které nejsou oceněny v cenové mapě stavebních pozemků obce v měřítku 1:5000 nebo v měřítku podrobnějším stejnou cenou jako tento pozemek* (podtržení provedl v citaci NSS). Toto ustanovení nemělo být podle stěžovatelky v jejím případě použito. Nezařazení jednoho pozemku o výměře pouhých 28 m² do cenové mapy je příčinou toho, že dochází k aplikaci směrné hodnoty bez využití cenové mapy. Výsledkem toho má být zcela nepřiléhavé určení daňové hodnoty pozemků nereflektující, že jde o chatu v zahrádkářské kolonii, nikoli o pozemek v intravilánu katastrálního území.

[20] Nejvyšší správní soud ke znění § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky konstatuje, že dané ustanovení se dotýká konkrétního způsobu výpočtu daně pro funkční celek tvořený vícero pozemky, z nichž určitý stavební pozemek má uvedenu cenu v cenové mapě, zatímco jiné pozemky ve funkčním celku mají v cenové mapě stavebních pozemků uvedenu jinou cenu než tento pozemek (nejsou oceněny stejnou cenou). V napadeném rozhodnutí (bod 63) žalovaný za funkční celek vzhledem ke společnému užívání považoval k sobě přiléhající pozemky parc. č. XA a parc. č. XB. Správní spis obsahuje listiny, podle nichž byl pozemek parc. č. XA stavebním pozemkem se stanovenou cenou 680 Kč podle cenové mapy stavebních pozemků z roku 2019. V případě pozemku parc. č. XB však v cenové mapě žádná cena uvedena nebyla, a to s poznámkou, že cena u daného pozemku nebyla stanovena.

[21] Z podkladů shromážděných ve správním spise, zejména pak z fotografií a map, je nepochybné, že oba jmenované pozemky jsou ve funkčním celku. Jedná se o přiléhající pozemky společně vytvářející jednotný prostor určený převážně k rekreaci. Oba pozemky tedy mají (a) zcela shodnou funkci a (b) fakticky (bez ohledu na hranici uvedenou v katastru nemovitostí) představují jednolitý celek.

[22] V tomto směru není podle Nejvyššího správního soudu žádný důvod pochybovat o tom, že určitý funkční celek mohou tvořit i jen dva pozemky. Stěžovatelka nicméně upozorňuje, že vyhláška ve výše citovaném ustanovení předpokládá, že pro užití právní fikce, bude nezbytné, aby pozemek tvořil funkční celek s (více) *pozemky*, které nejsou v cenové mapě oceněny stejnou cenou, tedy ne jenom s jedním dalším pozemkem.

[23] Tento předpoklad plynoucí z doslovného výkladu textu ustanovení Nejvyšší správní soud nesdílí. Smyslem daného ustanovení je sjednotit jednotkové ceny těch pozemků ve funkčním celku, které cenová mapa i přes v zásadě obdobnou charakteristiku oceňuje rozdílnou cenou. Užití právní fikce neuvedení stavebního pozemku v cenové mapě tak navzdory doslovnému textu vyhlášky bude obecně přicházet v úvahu i v případě, že konkrétní stavební pozemek tvoří funkční celek i jen s jedním dalším pozemkem. Nejvyšší správní soud tedy nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky o tom, že užití právní fikce nebylo možné, protože nebyla splněna podmínka existence více (tj. nejméně dvou) dalších pozemků ve funkčním celku.

[24] Nynější věc je však specifická tím, že druhý pozemek ve funkčním celku není cenovou mapou oceněn vůbec. Podmínkou pro uplatnění výše uvedené právní fikce podle

citovaného ustanovení vyhlášky je, že pozemky nejsou v cenové mapě oceněny stejnou cenou. Jestliže tedy stěžovatelka namítla, že nejsou splněny podmínky uplatnění právní fikce neuvedení stavebního pozemku parc. č. XA v cenové mapě podle § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky, nemohl Nejvyšší správní soud odhlédnout ani od skutečnosti, že vůbec nedošlo k ocenění druhého pozemku ve funkčním celku.

[25] Nejvyšší správní soud připomíná, že vychází ze zásady, že soud zná právo a je tak na soudu, aby vždy z úřední povinnosti (tj. bez ohledu na kvalitu a způsob odůvodnění kasačních námitek) posoudil, zda právní norma, kterou hodlá použít nebo ji navrhuje použít účastníci řízení, opravdu na věc dopadá (usnesení rozšířeného senátu NSS z 28. 7. 2009, čj. 8 Afs 51/2007-87, č. 1926/2009 Sb. NSS, bod 14 a násl.). Podle tohoto usnesení použití právního předpisu nebo jeho ustanovení, která na věc nedopadají, je důvodem zrušení přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu (rozsudku krajského soudu), mohlo-li mít za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek obsažených v námitkách. Krajský (městský) soud je v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu povinen přihlídnout k použití nesprávného ustanovení právního předpisu, byla-li součástí žalobních bodů výtky nesprávného posouzení takové právní otázky, pro kterou bylo použito daného ustanovení právního předpisu rozhodné (rozsudek NSS z 2. 10. 2024, čj. 6 Afs 73/2024-38, bod 17).

[26] V posuzované věci z doslovného jazykového výkladu § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky plyne, že právní fikci (že se na stavební pozemek uvedený v cenové mapě hledí, jako by nebyl uveden v cenové mapě), lze použít pouze u pozemku, který není oceněn stejnou cenou jako pozemek, se kterým tvoří funkční celek, tedy nikoliv na pozemek, který nemá v cenové mapě vyznačenu cenu (není oceněn vůbec). Je tak sporné, zda toto ustanovení podle doslovného jazykového výkladu dopadá na posuzovanou věc. Pokud se má totiž právní fikce uplatnit i v případě, že pozemek není vůbec oceněn, šlo by to vyjádřit přesněji, tak jako například v § 5 odst. 2 písm. a) i b) vyhlášky, kde je u skupin parcel stanoveno, že tato fikce se použije pro pozemek ve skupině parcel s nevyznačenou cenou či jehož části jsou ve skupině parcel neoceněných nebo s rozdílnými cenami. V rámci výkladu stejného právního předpisu totiž adresát určité právní normy může oprávněně očekávat, že racionální zákonodárce vyjadřuje stejný záměr stejnými výrazovými prostředky. Na druhou stranu se může jednat jen o legislativně technickou nedůslednost normotvůrce. Širší jazykový výklad toho, že pozemky nejsou oceněny v cenové mapě stejnou cenou, může znamenat i to, že jeden z pozemků oceněn je a druhý není. I v takovém případě je totiž stále splněno, že nejsou oceněny v cenové mapě stejnou cenou. Je to pouze zapříčiněno tím, že jeden z nich není v cenové mapě vůbec.

[27] Protože jazykový výklad představuje toliko prvotní přiblížení se k aplikované právní normě (např. nálezy Ústavního soudu z 18. 12. 2018, sp. zn. II. ÚS 3040/16, bod 20), soud využil také další metody výkladu právního předpisu.

[28] Pokud jde o systematický výklad, pak je třeba zohlednit, že vyhláška sloužila k určení směrné hodnoty, jejíž základní parametry byly stanoveny v § 15 zákonného opatření. To v odst. 1 stanovilo obecné východisko, že *směrná hodnota vychází z cen nemovitých věcí v místě, ve kterém se nachází nemovitá věc, ve srovnatelném časovém období s tím, že se zohledňuje druh, poloha, účel, stav, stáří, vybavení a stavebně technické parametry nemovité věci*. V odst. 2

pokračování

byla odchýlná východiska pro stanovení směrné hodnoty u zemědělských a lesních pozemků. Odst. 3 daného ustanovení uváděl, u kterých nemovitých věcí se určuje směrná hodnota, přičemž se určovala u:

a) pozemku, jehož součástí je stavba rodinného domu, stavba pro rodinnou rekreaci nebo stavba garáže, a u pozemku tvořícího s těmito stavbami funkční celek,

b) stavby rodinného domu, stavby pro rodinnou rekreaci nebo stavby garáže, nejsou-li tyto stavby součástí pozemku ani práva stavby, a u pozemku tvořícího s těmito stavbami funkční celek,

c) jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a u pozemku tvořícího s touto jednotkou funkční celek,

d) nemovité věci tvořící příslušenství k nemovitým věcem uvedeným v písmenech a) až c),

e) pozemku,

1. na kterém není trvalý porost s výjimkou náletové dřeviny nebo živého plotu,

2. na němž není zřízena stavba s výjimkou oplocení nebo zpevněné plochy do 25 m

a

3. k němuž není zřízeno právo stavby.

přičemž odst. 4 stanovil ještě výjimku z těchto nemovitých věcí, na které nešlo směrnou hodnotu použít.

[29] Z § 15 odst. 3 zákonného opatření je evidentní, že v případě nemovitých věcí souvisejících se stavbami rodinného domu, pro rodinnou rekreaci, garáže, případně jednotky zákonodárce vycházel z toho, že se nemá na pozemky, které s nimi tvoří jeden funkční celek nahlížet samostatně. Naopak požadoval, aby se oceňovaly směrnou hodnotou i tehdy, kdy by jinak určení směrnou hodnotou nebylo možné. Typicky tehdy, kdy by na nich byla postavena jiná stavba, než uvedená v písm. a) až c).

[30] Toto jednotné zacházení s pozemky tvořícími jeden funkční celek s vyjmenovanou stavbou či jednotkou pak respektuje i vyhláška, která jim přiřazuje stejný způsob ocenění. Kromě nyní vykládaného § 5 odst. 2 písm. c) viz § 6a odst. 1 vyhlášky. Právě ve společném oceňování nemovitých věcí také tedy zjevně spočívá účel dané normy.

[31] V daném případě šlo o pozemek, jehož součástí byla stavba pro rodinnou rekreaci a pozemek tvořící s ním jeden funkční celek, tedy situace předvídaná § 15 odst. 3 písm. a) zákonného opatření. Pokud by se měla směrná hodnota určovat u každého z nich zvlášť, byl by popřen princip, že zákonodárce měl zjevně zájem na stejném či alespoň obdobném nakládání s nemovitými věcmi tvořícími funkční celek se stavbami či jednotkami uvedenými v § 15 odst. 3 písm. a) až c) zákonného opatření.

[32] Tento závěr podporuje i výklad historický. Jak vyplývá z důvodové zprávy k zákonnému opatření¹ cílem zavedení směrné hodnoty bylo snížení administrativní náročnosti související s daní z nabytí nemovitých věcí, protože daňoví poplatníci již nemuseli vždy nechat zpracovat znalecký posudek. Zákonodárce však chtěl podle důvodové zprávy tento benefit omezit jen na nemovité věci podle § 15 odst. 3 na situace, kdy bylo možné směrnou hodnotu dobře stanovit, tedy mj. na „*nemovité věci, které jsou na realitním trhu často obchodovatelné, např. bytové jednotky, rodinné domy, stavby pro rodinnou rekreaci (chaty, chalupy aj.), a proto je dostupné dostatečné množství údajů o cenách takovýchto nemovitých věcí v daném místě a srovnatelném časovém období.*“ Dále pak v důvodové zprávě popisuje, že podle nového občanského zákoníku tyto stavby, až na výjimky, nebudou samostatnými věcmi, ale součástí pozemku, přičemž směrnou hodnotu lze určit i u pozemku tvořícího s těmito stavbami funkční celek. Důvodová zpráva tedy zjevně vycházela z toho, že kupní cena se standardně v kupních smlouvách nerozděluje na jednotlivé části, ale je tržním oceněním komplexu funkčně souvisejícího souboru nemovitých věcí. S touto myšlenkou by opět bylo v rozporu, pokud by se měly nemovité věci tvořící jeden funkční celek oceňovat různými směrnými hodnotami.

[33] Soud považuje také za těžko slučitelné s principem rozumného normotvůrce, aby řešil dvě ekonomicky fakticky stejné situace zcela odlišně. Jazykový výklad § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky je totiž zcela jednoznačný v situaci, kdy se jedná o situaci, že stavební pozemky tvořící jeden funkční celek jsou oceněny v cenové mapě různou cenou. Pak se nemá v případě určení směrné hodnoty vycházet z cenové mapy, ale směrná hodnota se určí podle pravidel v § 6 vyhlášky podle jednotkové směrné hodnoty stavebního pozemku neoceněného v cenové mapě stavebních pozemků obce. Ten je méně přesný, ale pořád rámcově vychází z tržních cen nemovitostí, tedy z požadavku uvedeného v § 15 odst. 1 zákonného opatření. I z tohoto ustanovení je jednoznačné, že normotvůrce chtěl zachovat jednotné ocenění funkčního celku. Za účelem naplnění tohoto cíle raději volí méně přesnou směrnou hodnotu v § 6 vyhlášky. Z tohoto úhlu pohledu je pak zcela jedno, zda je nemožnost určení stejné ceny způsobená rozdílnými cenami v cenové mapě nebo tím, že některý z pozemků v cenové mapě není vůbec.

[34] Tomu, že by neměla nastoupit fikce podle § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky, a tudíž se ocení každý z pozemků samostatně, by tak svědčil doslovný jazykový výklad, který by zároveň lépe naplňoval požadavek § 15 odst. 1 zákonného opatření. Společnému režimu, a tedy nastoupení fikce podle citovaného ustanovení naopak svědčí výklad systematický, účelový, historický i princip rozumného normotvůrce. Zároveň tento výklad není v rozporu s širším jazykovým výkladem ani s požadavkem § 15 odst. 1 zákonného opatření. Naprostá většina výkladových metod tak odpovídá tomu, že je § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky potřeba vykládat tak, že dopadá i na situaci, kdy některý z pozemků tvořících jeden funkční celek je oceněn v cenové mapě a jiný nikoliv. Přestože tak doslovný jazykový výklad nasvědčuje tomu, že nelze použít právní fikci definovanou v § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky, Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů přehodnotil své předběžné právní hodnocení vycházející z doslovného jazykového výkladu.

[35] Ani námitka stěžovatelky, že nebyly naplněny podmínky použití § 5 odst. 2 písm. c) vyhlášky, tak není důvodná.

¹ [senátní tisk č. 185](#), deváté funkční období 2012-2014 Senátu

pokračování

[36] K obecnému poukazu stěžovatelky na nepřehlednou legislativu Nejvyšší správní soud doplňuje, že je zejména věcí zákonodárce, aby zajistil stabilitu a předvídatelnost daňového systému. V této věci stěžovatelka nijak nekonkretizovala, z jakého důvodu by se mělo jednat o nepředvídatelné či nesrozumitelné změny právní úpravy, na které by nebylo možné se předem připravit, proto její argumentaci nelze považovat za důvodnou.

III. c Porušení zásady ochrany legitimního očekávání

[37] U posledního okruhu námitek má stěžovatelka za to, že městský soud si protirečí s předchozími částmi rozsudku, jestliže neshledal opodstatněnou námitku porušení zásady ochrany legitimního očekávání. Městský soud u otázky zohlednění předchozího převodu stejných nemovitých věcí uvádí, že správce daně vycházel z jiného skutkového stavu, neboť ve vztahu k existenci stavby na pozemku parc. č. XA neměl indicie k dalšímu prověřování daňové hodnoty, což odlišuje tento převod od nyní řešené věci. V rozhodnutí žalovaného je ovšem citováno i sdělení stavebního úřadu, podle něhož se kupní smlouva vztahovala i na stavbu na pozemku parc. č. XA. Předchozí převod se uskutečnil již za účinnosti zákonného opatření a žalovaný podle stěžovatelky musel vědět, že stavba se na pozemku nachází, a mohl si opatřit podklady k vyměření daně u tohoto převodu.

[38] Nejvyšší správní soud k argumentaci stěžovatelky ohledně odlišného posouzení předchozího převodu stejných nemovitých věcí konstatuje, že legitimní očekávání nemůže vzniknout z jednoho ojedinělého samovyměření daně. Tím spíše to platí pro specifickou situaci při předchozím převodu, při němž dokončená stavba nebyla v daňovém přiznání.

[39] Pokud tedy žalovaný nepřihlédl k předchozímu převodu týchž nemovitých věcí v roce 2015, u něhož vzhledem k nepřiznání uvedené stavby nedošlo ke správnému a úplnému zjištění skutečností rozhodných pro stanovení daňové povinnosti, nedopustil se žádného pochybení. Správní orgán nemůže být jakkoli vázán takovým předchozím nesprávným vyměřením daně. Naopak musí vycházet ze skutečného obsahu právního jednání či jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Městskému soudu tak nelze ohledně vypořádání námitek stěžovatelky k legitimnímu očekávání nic vytknout. Odlišení daňových důsledků obou převodů stejných nemovitých věcí spočívá v míře zjištění skutkového stavu, jenž byl rozhodný pro stanovení daňové povinnosti. Pokud se správce daně spolehne na údaje tvrzené daňovým subjektem, aniž by je podrobil hodnocení či kontrole, nezakládá tím ustálenou správní praxi ohledně výkladu rozhodné právní otázky, neboť v dané chvíli žádný výklad neprovádí (rozsudek NSS z 19. 7. 2023, čj. 10 Afs 72/2023-43, bod 22). Nejvyšší správní soud ani neshledal, že by odůvodnění rozsudku městského soudu bylo ve vzájemném rozporu. Předchozí jedno vyměření daně totiž nemohlo stěžovatelce založit jakákoliv očekávání budoucího postupu, neboť se jednalo o samovyměření, při němž správce daně nijak nehodnotil ani neposuzoval ani skutkový stav a ani zákonnost vyměření této daně. Námitka stěžovatelky proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených závěrů neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[41] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti stěžovatelky příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v tomto řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 18. prosince 2025

Petr Mikeš
předseda senátu