

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **M. K.,** zastoupeného Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97, Liberec 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2010, čj. 11273/10-1100-501808, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 6. 6. 2011, čj. 59 Af 4/2011 – 35,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad v Liberci (správce daně) dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 4. 2010, čj. 118141/10/192911505385, dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 393 336 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 12. 2010, čj. 11273/10-1100-501808, zamítl odvolání žalobce proti vymezenému rozhodnutí správce daně.

II.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci. Žalobce byl uveden do značné právní nejistoty, neboť ještě při ukončení daňové kontroly nebylo zřejmé, zda z pohledu judikatury Ústavního soudu byla daňová kontrola u něj zahájena zákonným či nezákonným způsobem. Žalobce dále odmítl způsob, kterým žalovaný posoudil zdanění příjmu ze směny pozemků uskutečněné mezi žalobcem a Statutárním městem Liberec na základě směnné smlouvy ze dne 6. 9. 2006, a kterým posoudil charakter vedlejšího ujednání k směnné smlouvě č. 1 ze dne 5. 5. 2009. Cílem vedlejšího ujednání nebyla změna již sjednané směnné smlouvy, ale doplnění a potvrzení vůle smluvních stran určit cenu nemovitostí ve shodné výši 300 475 Kč. Podstatnou náležitostí směnné smlouvy není určení ceny směňovaných nemovitostí, a pokud smluvní strany určily cenu nemovitostí na základě vzájemné dohody, pak správce daně nepostupoval správně, pokud zdanil příjem žalobce ze směny nemovitostí. Rovněž není správným závěr žalovaného, podle kterého nemá vedlejší ujednání ke směnné smlouvě vliv na daňovou povinnost žalobce. Rozhodnutí žalovaného je proto podle žalobce v rozporu s § 2 odst. 1 a § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Vedlejším ujednáním nedošlo k dohodě o změně obsahu závazku, nebyl jím původní závazek nahrazen závazkem jiným a nedošlo jím ani k dohodě o narovnání ve smyslu § 516, § 570 a § 585 občanského zákoníku.

[4] Cena nemovitostí určená ve znaleckém posudku Ing. Jaroslava Svobody je podle žalobce rozhodná pouze pro určení daně z převodu nemovitostí, nikoliv pro stanovení daně z příjmů podle zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť tento zákon na žádném místě nestanoví způsob určení ceny nabytého majetku v případě zdanění příjmů ze směny nemovitostí. Rozhodující je tedy dohoda smluvních stran, nikoliv cena určená znalcem pro účely daně z převodu nemovitostí. Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 76/2009 je nesprávný, neboť v žalobcově případě se nejednalo o změnu zaniklého závazku, nýbrž o doplnění směnné smlouvy o chybějící údaj o ceně směnovaných nemovitostí.

[5] Krajský soud rozsudkem ze dne 6. 6. 2011, čj. 59 Af 4/2011 – 35, žalobu zamítl.

[6] Námitku žalobce stran zahájení daňové kontroly shledal nedůvodnou. Žalobce neupřesnil, jak se namítaná skutečnost promítla do nezákonnosti napadeného rozhodnutí. V právní nejistotě ohledně zákonnosti zahájení daňové kontroly byl žalobce jen do vydání rozsudku ze dne 9. 3. 2010, čj. 59 Ca 102/2009 - 31, jímž krajský soud zamítl žalobu, kterou se žalobce bránil proti zahájení a provádění kontroly daně z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období. Soud v rozsudku důkladně zdůvodnil, proč zahájení a provádění daňové kontroly nebylo možno posoudit jako nezákonný zásah správce daně.

[7] Podle krajského soudu není důvodná ani druhá žalobní námitka, vztahující se ke zdanění příjmu žalobce ze směny pozemků. Správce daně a poté žalovaný správně vycházeli z toho, že podle § 3 zákona o daních z příjmů je předmětem daně i nepeněžní příjem dosažený směnou, jenž se oceňuje podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, pokud zákon o daních z příjmů nestanoví jinak. Také § 23 odst. 6 zákon o daních z příjmů stanoví, že za příjmy se považuje i nepeněžní plnění oceněné podle zvláštního předpisu, pokud zákon o daních z příjmů nestanoví jinak. Příjmy získané směnou se pro

účely tohoto zákona posuzují obdobně jako příjmy získané prodejem. Nepeněžní příjem dosažený směnou nemovitostí je třeba považovat za ostatní příjem dle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[8] Soud vyšel z toho, že v čl. III. směnné smlouvy ze dne 6. 9. 2006 smluvní strany odkázaly na znalecký posudek Ing. Jaroslava Svobody ze dne 19. 8. 2006. Z něj vyplývá, že cena žalobcem nabývaných nemovitostí je 1 649 254 Kč a cena směňovaných nemovitostí je 300 475 Kč. Z čl. IV. smlouvy vyplývá vůle stran směnit uvedené pozemky bez doplatku. Krajský soud zdůraznil, že součástí směnné smlouvy nebylo v době jejího uzavření sjednání jakéhokoli doplatku a ceny směňovaných nemovitostí. Takový postup byl v souladu s § 611 občanského zákoníku.
[9] Vedlejší ujednání č. 1 ze dne 5. 5. 2009 nelze podle krajského soudu osvědčit jako důkaz o tom, že si smluvní strany při uzavření směnné smlouvy smluvily cenu nemovitostí ve výši 300 475 Kč. Synallagmatické závazky žalobce a Magistrátu města Liberec dle zmíněné směnné smlouvy byly splněny, a tak s ohledem na § 559 občanského zákoníku došlo k zániku závazkového vztahu. K posuzování dodatků a vedlejších ujednání ke smlouvám krajský soud odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2009, čj. 1 Afs 76/2009 - 60, a ze dne 31. 7. 2007, čj. 8 Afs 120/2005 – 86, podle kterých ani s ohledem na zásadu smluvní volnosti nelze měnit již zaniklý závazkový vztah.

[10] Krajský soud nepřisvědčil žalobní argumentaci, že vedlejší ujednání č. 1 ke směnné smlouvě představovalo pouhé upřesnění vůle smluvních stran určit shodnou cenu směňovaných nemovitostí. Závazky zaniklé splněním nelze dodatečně měnit ani nijak upřesňovat. Ze směnné smlouvy ze dne 6. 9. 2006 jednoznačně plyne vůle smluvních stran směnit specifikované nemovitosti bez doplatku s tím, že cena žalobcem nabývaných nemovitostí nebyla smluvena. Naopak smluvní strany odkázaly na znalecký posudek, podle něhož cena žalobcem nabývaných nemovitostí činila 1 649 254 Kč. Vedlejší ujednání č. 1 proto nemohlo mít vliv na stanovení základu daně z příjmu žalobce a nemohla jím být ani dodatečně stanovena cena směňovaných nemovitostí.

[11] Krajský soud na základě shora uvedeného uzavřel, že jestliže daňové orgány vyšly při stanovení dílčího základu daně z toho, že žalobce dosáhl ze směny nemovitostí nepeněžního příjmu ve výši 1 649 254 Kč, postupovaly v souladu s § 3 odst. 2 a 3 a § 10 odst. 1 písm. b) a odst. 4 zákona o daních z příjmů. S ohledem na § 3 odst. 3 a § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů proto není správná argumentace žalobce, že cena nemovitostí určená znaleckým posudkem je rozhodná pouze pro účely zákona č. 357/1992 Sb., a nikoliv pro účely stanovení daně z příjmů.

III.

[12] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[13] Stěžovatel uvedl, že na směnnou smlouvu je třeba z pohledu občanskoprávního pohlížet jako na smlouvu kupní. Při posuzování hodnoty nepeněžního příjmu je nutno vzít v úvahu i obsah dohody smluvních stran o ceně směňovaných nemovitostí. V daném případě strany smlouvy sjednaly tuto cenu ve výši 300 475 Kč, a to formou vedlejšího ujednání ze dne 5. 5. 2009, které představuje potvrzení jejich vůle ohledně ceny

směňovaných nemovitostí. Tuto zcela zásadní skutečnost však daňové orgány ani krajský soud nevzali v potaz. Stěžovatel oproti správci daně nepokládá za relevantní, že vedlejší ujednání neobsahuje skutečnosti, na základě kterých došlo ke stanovení ceny nemovitostí. Ze smluvní vůle stran smlouvy neplyne povinnost odůvodňovat výši sjednaných cen. Výklad daňových orgánů a krajského soudu, podle kterých byla vůle stran při uzavírání směnné smlouvy odlišná, stěžovatel pokládá za zásah do autonomie vůle smluvních stran.

[14] Stěžovatel nepopírá, že pozemky byly směňovány za ceny stanovené ve znaleckém posudku. Vůle smluvních stran směřovala ke stanovení ceny bez doplatku. Jednalo se o částku 300 475 Kč, tedy o cenu pozemků ve vlastnictví stěžovatele. I když ve smlouvě nebyly uvedeny ceny směňovaných nemovitostí, tuto smluvní vůli zachycuje vedlejší ujednání. To, že uvedení ceny směňované věci není dle § 611 občanského zákoníku podstatnou náležitostí směnné smlouvy, hovoří ve prospěch stěžovatele. Bylo tak zcela legitimní, pokud se smluvní strany dohodly na ceně ústně v přímé souvislosti s uzavřením příslušné smlouvy a tuto skutečnost následně stvrdily vedlejším ujednáním.
[15] Stěžovatel proto nesouhlasí, že vedlejší ujednání nelze osvědčit jako důkaz v daňovém řízení. Naopak, právě toto vedlejší ujednání je přímým důkazem o tom, že mezi stěžovatelem a druhou smluvní stranou existovala dohoda o ceně směňovaných nemovitostí. Pokud daňové orgány tvrdí opak, měly by takové tvrzení prokázat. V této souvislosti stěžovatel poukázal na § 31 odst. 2 a 4 daňového řádu.

[16] Podle stěžovatele nedošlo v době uskutečnění dohody o ceně směňovaných nemovitostí ke splnění závazku ve smyslu § 559 občanského zákoníku u obou smluvních stran. Argumentace krajského soudu, že vedlejším ujednáním došlo k nepřípustné změně již zaniklého závazkového vztahu, je podle stěžovatele sporná. Vedlejším ujednáním nedošlo ke změně závazku, nýbrž k dohodě o ceně směňovaných nemovitostí, která nepředstavuje žádnou ze změn závazku předpokládaných v § 516, § 570 či § 585 občanského zákoníku. Nejedná se proto o nepřípustný zásah do již zaniklého závazku.

[17] S ohledem na řečené nemůže být podle stěžovatele základem daně cena pozemků nabytých od druhé strany, jež byla znaleckým posudkem stanovena ve výši 1 649 254 Kč. Dle zákona o daních z příjmů se příjmy získané směnou hodnotí jako příjmy získané prodejem. Byla-li by ohledně předmětných nemovitostí uzavřena kupní smlouva, podléhala by zdanění kupní cena po odečtení nabývacích výdajů na straně prodávajícího. Analogicky by mělo být postupováno i v případě směnné smlouvy, při níž si smluvní strany sjednají podle svého uvážení hodnotu nemovitostí. Cena stanovená znaleckých posudkem je významná pouze pro stanovení daně z převodu nemovitosti.

[18] Argumentace krajského soudu odkazem na § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů není podle stěžovatele správná, neboť toto ustanovení nemá žádnou vazbu na § 10 téhož zákona, podle kterého došlo k doměření daně. V daném případě na straně stěžovatele nevznikl žádný peněžitý nebo nepeněžitý příjem, který by odpovídal doměřené daňové povinnosti. Stěžovatel rozvedl, že zatímco ustanovení § 7 a § 9 tohoto zákona odkazují na § 23 a násl. zákona o daních z příjmů, v případě § 6, § 8 a § 10 tomu tak není.

[19] Stěžovatel uzavřel, že krajský soud vydaným rozsudkem zasáhl do jeho veřejných subjektivních práv vyplývajících zejména z daňového řádu a dále do jeho ústavních práv zaručených v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

IV.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá předešlá vyjádření k věci a plně se ztotožnil s odůvodněním krajského soudu. Má za to, že pro argumentaci stěžovatele nelze nalézt oporu v zákonné úpravě ani ve spisové dokumentaci.

V.

[21] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že krajský soud nesprávně posoudil otázku stanovení ceny směňovaných pozemků a nesprávně vyložil předmětná ustanovení zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud se tedy musel zabývat tím, zda krajský soud, resp. daňové orgány správně posoudily povahu vedlejšího ujednání ke směnné smlouvě a jeho vliv na posuzování příjmů stěžovatele, a dále, zda užitím relevantních zákonných ustanovení dospěly ke správnému závěru vztahujícímu se k možnosti zdanění příjmu stěžovatele vzniklého na základě směny pozemků.

[24] Předmětem sporu mezi stranami řízení je směna pozemkových parcel č. 1454 v k. ú. Ruprechtice a č. 419/1 a 425/1 v k. ú. Nové Pavlovice ve vlastnictví Statutárního města Liberce za pozemek p. č. 1969/3 v k. ú. Vesec u Liberce ve vlastnictví stěžovatele. Směna těchto pozemků se uskutečnila na základě směnné smlouvy uzavřené dne 6. 9. 2006.

[25] Nejvyšší správní soud, stejně jako krajský soud, vycházel při hodnocení zákonnosti rozhodnutí daňových orgánů z obsahu směnné smlouvy. Právě v ní je třeba hledat vůli smluvních stran ohledně finančních aspektů směny nemovitostí. Smluvní strany se v čl. IV. smlouvy dohodly, že ke směně nemovitostí dojde bez doplatku, a to i přes rozdílné hodnoty směňovaných nemovitostí plynoucí ze znaleckého posudku. Účastníci smlouvy dále ujednali, že po provedení směny budou zcela vyrovnáni a následně si z této smlouvy nebudou nic dlužit. V čl. V. bylo stanoveno, že vkladem smlouvy do katastru nemovitostí přecházejí na účastníky smlouvy v plném rozsahu práva a povinnosti související s vlastnictvím nemovitostí. V čl. IX. smlouvy bylo deklarováno, že účastníci nabudou vlastnictví ke směňovaným nemovitostem vkladem do katastru nemovitostí.

[26] Ve smlouvě bylo současně odkázáno na znalecký posudek směnovaných nemovitostí vyhotovený Ing. Jaroslavem Svobodou. Tímto posudkem byl pozemek ve vlastnictví stěžovatele oceněn částkou 300 475 Kč a pozemky ve vlastnictví Statutárního města Liberce částkou v celkové výši 1 649 254 Kč.

[27] Smluvní strany uzavřely dne 5. 5. 2009 Vedlejší ujednání č. 1 ke směnné smlouvě, v němž se dohodly na tom, že cena směněných pozemků se stanovuje na částku 300 475

Kč. Ve vedlejším ujednání je sděleno, že bylo sepsáno pro ujasnění způsobu zaúčtování pozemků v účetních dokladech stěžovatele.

[28] Směnná smlouva, právně vymezená v § 611 občanského zákoníku, založila mezi smluvními stranami synallagmatický závazkový právní vztah. Směnnou smlouvou se účastníci vzájemně zavázali, že odevzdají do vlastnictví druhého a že od něj současně převezmou předmět směny, tj. specifikované nemovitosti. Každý z účastníků směnné smlouvy byl převodcem i nabyvatelem nemovitosti. Podstatou tohoto právního vztahu byl tedy vzájemný převod vlastnictví, završený nabytím vlastnictví směnovaných pozemků zápisem vlastnických práv do katastru nemovitostí. Právní účinky vkladu vlastnických práv nastaly ke dni 7. 9. 2006.

[29] Smluvní strany si ve směnné smlouvě nedohodly jiná práva a povinnosti (kupř. doplacení ceny za převáděný pozemek v nižší hodnotě), nežli vzájemnou směnu pozemků. Provedením směny – převodem a nabytím vlastnictví ke směnovaným nemovitostem došlo v souladu s čl. IV směnné smlouvy k její realizaci, „vyčerpání“ vzájemných práv a povinností a zániku smluvního vztahu. Z jiných ustanovení směnné smlouvy nelze dovodit, že by po nabytí vlastnického práva k nemovitostem smluvní vztah pokračoval.

[30] I správce daně musí respektovat vůli daňového subjektu vyjádřenou v jeho soukromoprávních úkonech a také právní důsledky takovýchto úkonů. Účastníci smluvního vztahu jej mohou s ohledem na smluvní svobodu a autonomii vůle dohodou měnit i zrušit. Tak mohou ovšem činit jen pokud se jedná o dosud neukončený a nenaplněný závazkový vztah. To, kdy dochází v souladu s § 559 odst. 1 občanského zákoníku k zániku takového smluvního vztahu, si určily smluvní strany stanovením vzájemných práv a povinností. Stěžovatel se Statutárním městem Liberec projevem své vůle ujednali, že k zániku jejich závazkového vztahu dojde provedením směny nemovitostí.

[31] Vedlejším ujednáním ze dne 5. 5. 2009, sjednaným až po uskutečnění převodu vlastnictví, proto nemohlo dojít ani k pokračování ani ke znovuobnovení již zaniklého právního vztahu. Stejně tak jím nemohlo dojít ani k upřesnění smlouvy v části týkající se ceny převáděných nemovitostí. Ze znění smlouvy, tak jak byla uzavřena dne 6. 9. 2006, nevyplývá, že by si účastníci smluvního vztahu jakkoliv sjednali cenu převáděných nemovitostí. Hodnotu těchto pozemků lze dovodit ze znaleckého posudku, na který je ve smlouvě odkázáno. Skutečnost, že se smluvní strany až po ukončení smluvního vztahu dohodly, že cena převáděných nemovitostí na stěžovatele činí 300 475 Kč, nelze považovat za upřesnění čl. IV. smlouvy, neboť nic takového z něj ani v obecné rovině nevyplývá.

[32] Nejvyšší správní soud pokládá za zcela příhodný odkaz krajského soudu na judikaturu zabývající se otázkou další smluvní „aktivity“ smluvních stran poté, co již došlo k realizaci smlouvy. Sám stěžovatel nekonkretizoval, na základě jaké skutečnosti usuzuje, že v době uskutečnění dohody o ceně směňovaných nemovitostí nedošlo ke splnění závazku na obou stranách smlouvy.

[33] Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 8 Afs 120/2005 - 86 (všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), dospěl k závěru, že závazkový vztah již zaniklý splněním nemůže být následně změněn na základě dohody účastníků. Příjem

daňového subjektu z kupní smlouvy, která byla oběma stranami splněna, tedy nemůže být následně zpětně snížen dohodou smluvních stran o změně kupní ceny. Kumulativní či privativní novace nebo narovnání jsou z principu možné pouze u existujících závazkových vztahů, nikoliv u závazků zaniklých splněním či jiným způsobem. Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 1 Afs 76/2009 - 56 dospěl ke zcela shodným závěrům. Vyložil, že občanský zákoník umožňuje (v § 516, § 570, § 572 odst. 2, resp. § 585) dohodu účastníků o tom, že mění dosavadní závazek nebo ruší nesplněný závazek nebo jeho část, resp. upraví práva mezi nimi sporná a pochybná. Žádné z citovaných ustanovení však neupravuje takovouto možnost ohledně závazku již splněného.

[34] Ze shora řečeného je zřejmé, že krajský soud a před ním i daňové orgány, posoudili otázku relevance vedlejšího ujednání ke směnné smlouvě správně. Nejvyšší správní soud proto dále přistoupil k přezkoumání zákonnosti postupu správce daně při posuzování daňových aspektů směnné smlouvy. Daňové orgány přitom mohly zohlednit pouze samotnou směnnou smlouvu ze dne 6. 9. 2006, a nikoliv již vedlejší ujednání ze dne 5. 5. 2009. Smluvní strany po dobu trvání závazkového vztahu mezi sebou výslovně nesjednaly žádný doplatek za směnu ani jiné peněžité podmínky spjaté s převodem nemovitostí, které by mohly ovlivnit základ daně a neurčily ani hodnotu směňovaných pozemků, jen odkázaly na znalecký posudek. To, že ke směně došlo bez doplatku, ovšem neznamená, že by hodnota směňovaných nemovitostí měla být bez dalšího stejná. Jak vyplývá ze znaleckého posudku, ceny pozemků dosahovaly různých hodnot. Stěžovatel nabyl vlastnictví k pozemkům vyšší hodnoty, čímž na základě směnné smlouvy dosáhl zisku – nepeněžitého příjmu.

[35] V souladu s § 3 odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů se příjmem ve smyslu odstavce 1 rozumí i nepeněžní příjem dosažený směnou. Nepeněžní příjem se oceňuje podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, pokud tento zákon nestanoví jinak. Aby proto v posuzovaném případě postup správce daně byl správný, bylo třeba mít postaveno na jisto, že se jednalo o zdanitelný příjem ve smyslu § 3 odst. 1 ve spojení s § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, tj. že se jednalo o ostatní příjmy. To správce daně prokázal, což potvrdil žalovaný i krajský soud.

[36] Za ostatní příjmy, při kterých dochází ke zvýšení hodnoty majetku, zákon v souladu s § 10 odst. 1 písm. b) považuje i příjmy z převodu vlastní nemovitosti. V daném případě se současně jednalo o příjem, který nelze podřadit pod příjem osvobozený z daňové povinnosti na základě § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel totiž nabyl směňovaný pozemek kupní smlouvou uzavřenou s prodávajícím Pozemkovým fondem ČR dne 29. 8. 2005 (právní účinky vkladu nastaly dne 14. 9. 2005), a to na základě zákona č. 95/1999 Sb., o podmínkách převodu zemědělských a lesních pozemků z vlastnictví státu na jiné osoby.

[37] Zákon o daních z příjmů v § 3 odst. 3 odkazuje při stanovování hodnoty nepeněžitého příjmu na zákon o oceňování majetku. Právě tímto způsobem stanovenou hodnotu bylo třeba užít při dílčím zjišťování základu daně stěžovatele. Z uvedeného vyplývá, že nemůže obstát argumentace stěžovatele, že cena stanovená posudkem znalce byla podstatná pouze pro stanovení daně z převodu nemovitostí. Lze jen zopakovat, že smluvní strany mezi sebou neuzavřely žádné cenové ujednání (myšleno ve vztahu k vedlejšímu ujednání), které by mohlo ovlivnit zákonnost postupu oceňování

nepeněžitého příjmu užitím znaleckého posudku. Z daňových předpisů ani ze zákona o oceňování majetku nevyplývá, že by pro účely daně z převodu nemovitostí a daně z příjmů měly být užívány posudky založené na jiných kritériích. Podstatná je hodnota pozemku a nikoliv (daňový) účel, pro který je znalecký posudek vypracováván. Ostatně i v samotném znaleckém posudku je uvedeno, že byl vypracován za účelem zjištění ceny pro směnu nemovitostí; nelze z něj i proto dovodit, že by jej bylo možno použít jen pro účely daně z převodu nemovitostí.

[38] Stěžovatel namítl, že odkaz krajského soudu na § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů není správný, protože nemá žádnou vazbu na § 10 tohoto zákona, podle kterého došlo k doměření daně. Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani tuto kasační námitku. Žalovaný ve svém rozhodnutí o odvolání ani krajský soud netvrdili, že by byl základ daně stanoven podle § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmu. Pouze poukázali na obdobnost tohoto ustanovení s § 3 téhož zákona. Žalovaný uvedl, že zákon o daních z příjmů pokládá za příjem i nepeněžitý příjem dosažený směnou a odkázal na § 3 odst. 2 a § 23 odst. 6; na takový příjem zákon pohlíží jako na příjem dosažený prodejem. Krajský soud vycházel z § 3 a v této souvislosti uvedl, že také § 23 odst. 6 považuje za příjem i nepeněžité plnění oceněné podle zvláštního předpisu s tím, že příjmy získané směnou se posuzují obdobně jako příjmy získané prodejem. Krajský soud toto ustanovení dále zmínil v souvislosti s vyvrácením námitky žalobce, že cena určená znaleckým posudkem byla rozhodná jen pro účely daně z převodu nemovitosti. Ani ze zprávy o daňové kontrole nelze vyvodit, že by správce daně postupoval při stanovování základu daně podle § 23 odst. 6. Naopak z ní vyplývá, že při hodnocení příjmů a výdajů souvisejících se směnou pozemků vycházel z § 3 odst. 2 a 3 a dále z § 10 odst. 1 písm. b) a odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. S ohledem na shora uvedené neshledal Nejvyšší správní soud důvod se blíže zabývat možnou provázaností § 10 a § 23 zákona o daních z příjmů a jejím vlivem na zákonnost vydaného dodatečného platebního výměru. Nadto, nelze odhlédnout ani od toho, že stěžovatel mohl tuto námitku vnést již v žalobě, v níž se však proti poukazu žalovaného na § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů nikterak nevymezil.

[39] Z uvedeného vyplývá, že krajský soud i daňové orgány posoudily otázku stanovení ceny směňovaných pozemků, a tím pádem i (dílčí) daňovou povinnost stěžovatele zcela v souladu se zákonem. Daňový subjekt se projevem vůle, který právo neumožňuje, nemohl dodatečně zprostit povinnosti odvést daň v zákonné výši. Daňové orgány při posuzování uvedeného příjmu nikterak neporušily zásady důkazního řízení. Jelikož námitky stěžovatele nebyly shledány důvodnými a v řízení nevyšly najevo ani žádné jiné vady, k nimž by Nejvyšší správní soud musel přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[40] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud tuto náhradu nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 11. června 2012

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu