

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Ing. arch. M. H.**, zast. Mgr. Veronikou Altnerovou, advokátkou se sídlem Eliášova 266/3, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2013, č. j. 16638/12/5000-14401-701836, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2017, č. j. 8 Af 45/2013 – 42,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností napadl žalobce v záhlaví uvedený rozsudek Městského soudu v Praze, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2013, č. j. 16638/12/5000-14401-701836. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z převodu nemovitostí, vydanému dne 5. 2. 2013 Finančním úřadem pro Středočeský kraj, Územním pracovištěm v Berouně (dále jen „*správce daně*“) pod č. j. 326222/13/2104-24400-203367.

[2] Při posuzování věci vycházel městský soud z následujícího skutkového stavu. Žalobce byl jedním ze tří podílových spoluvlastníků stavby č. p. X se stavební parcelou č. X, parcely č. X a parcely č. X, vše zapsáno na LV č. X pro k. ú. P., obec K. u Katastrálního úřadu pro Středočeský kraj - katastrální pracoviště Beroun. Na návrh ostatních

spoluvlastníků bylo toto podílové spoluvlastnictví zrušeno rozsudkem Okresního soudu v Berouně ze dne 12. 1. 2011, č. j. 4 C 10/2008 – 242 a ostatním spoluvlastníkům byla uložena povinnost zaplatit žalobci vypořádací podíl v celkové výši 4 000 000 Kč. Jelikož žalobce ve stanovené lhůtě nepodal daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí, správce daně mu dne 10. 10. 2012 doručil výzvu k jeho podání. Daňové přiznání podal žalobce dne 18. 10. 2012. Platebním výměrem ze dne 30. 10. 2012, č. j. 160145/12/026960203367, vyměřil správce daně žalobci daň z převodu nemovitostí ve výši 120 000 Kč, platebním výměrem ze dne 31. 10. 2012, č. j. 160189/12/026960203367, mu uložil pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 6 000 Kč a platebním výměrem č. j. 160242/12/026960203367, mu stanovil úrok z prodlení ve výši 7 814 Kč. Dne 18. 10. 2012 podal žalobce také žádost o posečkání úhrady daně, přičemž dne 12. 11. 2012 vydal správce daně rozhodnutí, kterým žalobci povolil posečkání úhrady daně z převodu nemovitostí a jejího příslušenství do doby, než dojde k úhradě hotovosti za převod podílu na předmětných nemovitostech nabyvateli, nejdéle však do 31. 10. 2013. Dne 26. 11. 2012 podal žalobce odvolání proti platebním výměrům na pokutu za opožděné tvrzení daně a na úrok z prodlení. Obě odvolání byla dne 21. 12. 2012 zamítnuta.

[3] Dne 26. 11. 2012 podal žalobce přiznání k dani z převodu nemovitostí, které označil jako opravné. Současně s ním zaslal správci daně přípis, ve kterém uvedl, že není poplatníkem daně podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „*zákon o trojdani*“), ani se k úhradě daně dobrovolně nezavázal, pouze se v původním daňovém přiznání chybně označil za převodce. Dále uvedl, že ke zrušení a vypořádání spoluvlastnictví nedošlo dohodou ani soudním smírem, tudíž nedošlo k převodu, ale k přechodu vlastnického práva, proto mají podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani daňovou povinnost nabyvatelé. Dne 11. 12. 2012 vydal správce daně ve věci podání opravného daňového přiznání rozhodnutí o zastavení řízení, proti kterému se žalobce odvolal dne 2. 1. 2013. Toto odvolání žalobce obsahovalo také podnět k řízení o nicotnosti výzvy k podání daňového přiznání ze dne 5. 10. 2012 a všech dalších rozhodnutí, které po této výzvě následovaly. Finanční úřad pro Středočeský kraj vrátil dne 23. 1. 2013 odvolání zpět správci daně k autoremeduře. Dospěl totiž k závěru, že řízení nemělo být zastaveno, ale mělo být rozhodnuto ve věci, poněvadž daňové přiznání ze dne 26. 11. 2012, které bylo nesprávně žalobcem označeno jako opravné, bylo ve skutečnosti přiznáním dodatečným. Správce daně byl také poučen, že v rozhodnutí, v němž vyhoví odvolání, se musí vypořádat též s námitkou nicotnosti výzvy k podání daňového přiznání, neboť je uvedena jako odvolací námitka. Dne 31. 1. 2013 správce daně rozhodl o odvolání žalobce tak, že zrušil napadené rozhodnutí o zastavení řízení. V rozhodnutí dále uvedl, že bude o dodatečném přiznání žalobce k dani z převodu nemovitostí vedeno doměřovací řízení.

[4] Dne 5. 2. 2013 vydal správce daně shora uvedený dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci doměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 0 Kč. Výše daně z převodu nemovitostí, která byla žalobci vyměřena na základě přiznání k dani podaného dne 18. 10. 2012 v částce 120 000 Kč, přitom zůstala nezměněna. Dne 27. 2. 2013 podal žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které žalovaný zamítl dne 25. 6. 2013, jelikož dospěl k závěru, že žalobce je poplatníkem daně z převodu nemovitostí.

[5] Po posouzení věci dospěl městský soud k závěru, že výzva k podání daňového přiznání ze dne 5. 10. 2012 není nicotná. Důvodnou neshledal ani námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, neboť primárním úkolem odvolacího orgánu není posuzovat soulad platné právní úpravy s ústavním pořádkem, ale zhodnotit soulad postupu správce daně se zákonem. Podle soudu *„[e]xistenci odlišného nastavení daňových povinností a její ospravedlnitelnost žalovaný vypořádal odkazem na existenci případů, kdy stát daňovou povinnost přesouvá na nabyvatele tehdy, když by převodce nebyl schopen daň uhradit, jelikož výtěžek z převodu nemovitosti připadne jiné osobě. S otázkou rozdílu mezi převodem a přechodem vlastnictví nemovitosti se odvolací orgán vypořádal dostatečně v rámci svého výkladu ust. § 8 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. (...).“* Soud neakceptoval ani námitku analogie projednávané věci s vyvlastněním, neboť z rozhodnutí soudu je zřejmé, že mezi účastníky nebyl spor o to, že spoluvlastnictví má být vypořádáno a jakým způsobem, ani o výši vypořádacího podílu pro žalobce.

[6] Tvrzení žalobce, že poplatníkem daně z převodu nemovitostí je nabyvatel a že v § 8 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani jsou uvedeny pouze nejčastější případy, soud neakceptoval s tím, že uvedené ustanovení obsahuje taxativní výčet případů, kdy není poplatníkem daně z převodu převodce, ale nabyvatel, který nelze rozšířit a ani použít na situaci žalobce (k tomu poukázal na rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, č. j. 7 Afs 59/2012 – 28). Žalobce nadto s návrhem na zrušení spoluvlastnictví souhlasil, což implikuje, že nešlo o nedobrovolný či nucený přechod vlastnického práva, nýbrž o jeho převod. Jediné s čím žalobce nesouhlasil, byl způsob vyplacení vypořádacího podílu. Soud nepřisvědčil ani námitce, že měl být poplatníkem daně nabyvatel, protože zapsání nových vlastníků do katastru nemovitostí provedené na základě konstitutivního rozsudku o zrušení a vypořádání spoluvlastnictví je *„výkonem rozhodnutí“*. Rozpor *Pokynů k vyplnění přiznání k dani z převodu nemovitostí* s obsahem § 8 odst. 1 odst. b) zákona o trojdani, pak soud neakceptoval, neboť v případě nejasností je rozhodná úprava v zákoně. Skutečnost, že žalobci dosud nebyl vypořádací podíl vyplacen, městský soud nepovažoval za podstatnou pro rozhodnutí v nyní projednávané věci. Neakceptoval pak ani námitku směřující proti extenzivnímu výkladu § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani, kdy žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že výraz *„převodce“* má širší význam než výraz *„prodávající“*.

[7] Proti uvedenému rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen *„stěžovatel“*) kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen *„s. ř. s.“*). V ní zejména namítal, že soud nesprávně posoudil a neostatečně odůvodnil

i. otázku právně relevantních dopadů rozhodnutí soudu o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví jako okolnosti přechodu vlastnického práva s tím, že poplatníkem daně z převodu nemovitostí není stěžovatel, ale nabyvatelé jeho podílu a
ii. rozpornost *Pokynů k vyplnění daňového přiznání* k uvedené dani s žalovaným tvrzeným výkladem § 8 odst. 1 písm. a) a b) zákona o trojdani, co do osoby poplatníka při nuceném přechodu vlastnického práva.

[8] Právní názor městského soudu, že stěžovatel při vypořádání spoluvlastnictví obdržel dohodnutou náhradu a že s návrhem na zrušení spoluvlastnictví souhlasil, což implikuje, že šlo o převod vlastnického práva, podle stěžovatele na jedné straně dokládá

relevanci jeho argumentace, na druhé straně však rozsudek okresního soudu interpretuje městský soud nesprávně a účelově, když se tomuto přechodu práva *„snaží vtělit známky projevu vůle značící převod k aplikaci ust. § 8 odst. 1 písm. a) a zaměňuje procesní stanoviska účastníků nalézacího soudního řízení co do spornosti/nespornosti jednotlivých okolností, které jsou předmětem dokazování.“* Svědčí také o tom, že pro městský soud není rozhodný výrok rozsudku okresního soudu, ale skutečnost, že se stěžovatel zrušení spoluvlastnictví dostatečně nebránil. Podle názoru stěžovatele i sebevytrvalejší obrana žalovaného spoluvlastníka, až na zákonnou výjimku okolností hodných zřetele, vždy povede ke zrušení spoluvlastnictví a stanovení daňové povinnosti nemůže záviset na takto *„vachrlaté“* a následné úvaze. Vlastnické právo navíc stěžovatel pozbyl v katastru nemovitostí záznamem, nikoli vkladem. Též v Příloze k Důvodové zprávě k návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je určení osoby poplatníka závislé na tom, zda se jedná o přechod či převod vlastnictví s tím, že při přechodu je poplatníkem nabyvatel. Podle tohoto dokumentu je při zrušení a vypořádání spoluvlastnictví navíc zdaňován pouze rozdíl hodnot podílu před a po zrušení.

[9] Městský soud podle názoru stěžovatele nesprávně uzavřel, že v případě rozpornosti Pokynů k vyplnění daňového přiznání se zákonem je třeba, aby se poplatník řídil zákonem. Daňová správa nese zodpovědnost za správnou a jasnou informační povinnost poplatníků daně a pokud i ona má nesnáze při převedení požadavků zákona do pokynů, pak musí soukromé osoby – poplatníci daně požívat větší míru tolerance. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného zrušil a přiznal mu náhradu nákladů řízení.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť se jedná o vadu svojí povahou tak závažnou, že se jí musí zabývat z úřední povinnosti i bez návrhu stěžovatele (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.). Teprve dospěje-li k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publ. pod č. 617/2005 Sb. NSS).

[13] Stěžovatel namítal, že se městský soud dostatečně nevypořádal s některými jeho námitkami. Kasační soud však v tomto smyslu neshledal na straně městského soudu žádné pochybení. Městský soud se jednotlivými žalobními body (včetně obou otázek, jejichž nedostatečné odůvodnění stěžovatel namítal) zabýval řádně a jeho odůvodnění je jasné, srozumitelné a podrobné. Vlastní hodnocení skutkového stavu, jakož i právní posouzení věci, je vyčerpávajícím způsobem a v kontextu jednotlivých žalobních bodů popsáno na str. 4 až 9 napadeného rozsudku. Z odůvodnění rozsudku je též zřejmé, jaké úvahy

vedly soud k závěru o zákonnosti rozhodnutí žalovaného. O přezkoumatelnosti napadeného rozsudku nadto svědčí též skutečnost, že stěžovatel v kasační stížnosti se závěry městského soudu věcně polemizuje (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2017, č. j. 3 As 95/2016 – 64).

[14] Jak navíc vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, úkolem správního soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz např. rozsudek ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 – 19). Tento závazek přitom nemůže být chápán tak, „*že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka*“ (viz rozsudek ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (k tomu viz rozsudek ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33). To městský soud bezpochyby učinil.

[15] Lze tedy uzavřít, že napadený rozsudek netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. Nejvyšší správní soud proto přistoupil k věcnému hodnocení kasační stížnosti.

[16] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že stěžovatel v úvodu kasační stížnosti sice uvádí jako jeden z důvodů § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. „*vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*“, nicméně následně tento důvod kasační stížnosti nijak nekonkretizuje. Pro uplatnění kasační námitky však podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nepostačí obecný odkaz stěžovatele na určité ustanovení soudního řádu správního bez podřazení jeho výtky konkrétním skutkovým okolnostem případu (viz např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 75). Pouhý odkaz na § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tedy není důvodem kasační stížnosti ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. a rozhodující senát se jím tudíž nemohl zabývat.

[17] Nejvyššímu správnímu soudu tak zbývá posoudit kasační námitky z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[18] Stěžovatel předně namítal nesprávné posouzení otázky určení osoby poplatníka daně z převodu předmětných nemovitostí. Podle § 8 odst. 1 zákona o trojdani, ve znění účinném pro projednávanou věc, je poplatníkem daně z převodu nemovitostí

> „*a) převodce (prodávající); nabyvatel je v tomto případě ručitelem,*
> *b) nabyvatel, jde-li o nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí nebo exekuci podle zvláštního právního předpisu, vyvlastnění, vydržení, v insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku nebo ve veřejné dražbě anebo o nabytí nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, v souvislosti s postoupením pohledávky, při zrušení právnické osoby bez likvidace nebo při rozdělení likvidačního zůstatku při zrušení právnické osoby s likvidací,*

c) převodce i nabyvatel, jde-li o výměnu nemovitostí; převodce i nabyvatel jsou v tomto případě povinni platit daň společně a nerozdílně.“

Stěžovatel je toho názoru, že výčet případů v písm. b) tohoto ustanovení je demonstrativní a nabyvatel je poplatníkem vždy, když dochází ke změně vlastnictví jinak, než smlouvou - tj. k jeho přechodu. Kasační soud však předesílá, že se s tímto názorem stěžovatele neztotožňuje.

[19] Nejvyššímu správnímu soudu se jeví jako vhodné nejprve se vyjádřit k pojmu *„převodce“*, užitém v § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani. Tento pojem totiž neoznačuje pouze osobu, která vlastnické právo k nemovitosti či její části pozbyla výhradně *„úplatným převodem“*. Zákon o trojdani užívá označení *„převod“* jakožto nadřazený pojem, který zahrnuje jak *„úplatný převod“*, tak i *„úplatný přechod“* vlastnictví k nemovitosti. To je patrné zejména z názvu samotné daně, která je označena jako daň z *„převodu“* nemovitostí, a současně z jejího předmětu, jímž je *„úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem“*. Jako *„převodce“* je tudíž označena osoba, která vlastnictví k nemovitosti pozbyla *„převodem“*, a to buď v podobě *„úplatného převodu“*, anebo *„úplatného přechodu“*.

[20] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že se v jeho případě jedná o *„úplatný přechod“* vlastnictví k nemovitostem, nikoliv o *„úplatný převod“*. Jak uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 109/2004 – 47, přechodem vlastnictví je totiž třeba rozumět mj. nabytí vlastnictví rozhodnutím státního orgánu, tedy především výrokem soudním. Sem patří i případ zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví podle § 142 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku. Pojem *„převod“* je pak používán, jedná-li se o smluvní nabytí vlastnického práva. Názor městského soudu, že se jedná o *„úplatný převod“*, poněvadž stěžovatel za pozbytí vlastnictví k nemovitostem obdržel náhradu a s návrhem na zrušení spoluvlastnictví souhlasil, je tedy lichý. Nadto je třeba poznamenat, že se nejednalo o náhradu ve výši dohodnuté spoluvlastníky, jak uváděl městský soud, nýbrž o náhradu ve výši určené soudem na podkladě znaleckého posudku.

[21] Ze samotné skutečnosti, že se v nyní projednávaném případě jednalo o *„úplatný přechod“* vlastnictví k předmětným nemovitostem, však ještě neplyne, že poplatníkem daně z převodu nemovitostí je automaticky nabyvatel. Jak již bylo uvedeno, pojem *„převodce“* uvedený v § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani nevylučuje jako poplatníka osobu, která pozbyla vlastnické právo k nemovitosti *„úplatným přechodem“*. Výčet situací, kdy je poplatníkem daně z převodu nemovitostí nabyvatel, pak obsahuje § 8 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani. Jak přitom uvedl Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 25. 4. 2012, č. j. 7 Afs 59/2012 – 28, *„[s]ituace, kdy je poplatníkem nabyvatel, jsou stanoveny taxativně, tj. vyčerpávajícím způsobem, takže jejich okruh nelze rozšiřovat. (...) V tomto kontextu je zcela irelevantní, jakým způsobem došlo ke zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví, protože tato skutečnost nemá při aplikaci ust. § 8 odst. 1 zákona o trojdani žádnou relevanci.“* Jedná se tedy o uzavřený výčet konkrétních výjimek z obecného pravidla stanoveného v písm. a) uvedeného ustanovení, přičemž zrušení a vypořádání spoluvlastnictví soudem v tomto výčtu není obsaženo.

[22] Taxativní povaha výčtu uvedeného v § 8 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani ostatně vyplývá i ze samotného účelu daně z převodu nemovitostí (resp. zákona, který tuto daň upravuje). Tím je zdanění finančního výnosu spojeného s převodem nemovitostí, nikoli

hodnota nemovitosti nabyté za úplatu. Jak vyslovil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, *„předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatná forma převodu nebo přechodu vlastnictví k nemovitostem, tedy převodcem dosažený finanční výnos nemovitosti, případně dosažitelný finanční výnos z prodeje nemovitostí, je-li dohodnutá cena nižší, než zjištěná.“* K uvedenému se vyjádřil také Nejvyšší správní soud, a to např. v rozsudku ze dne 12. 1. 2005, č. j. 1 Afs 76/2004 – 59, kde vysvětlil, že *„[j]e-li jednoznačně poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce a předmětem daně je úplatný převod nemovitosti a úmyslem zákonodárce je zatížení hodnoty převáděné nemovitosti, neboť zdaněn je právě převodcem dosažený finanční výnos z prodeje nemovitosti, příp. dosažitelný finanční výnos (...).“* S přihlédnutím k tomuto cíli zákona je pak nutno vykládat všechna jeho ustanovení.

[23] Úmyslu zákonodárce, aby v konkrétním případě zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví soudem byl poplatníkem převodce, je zřejmý i ze znění § 9 odst. 1 věty druhé zákona o trojdani, která říká, že *„[p]ři zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod podílu nebo části podílu, o který se sníží hodnota podílu převodce, který měl před vypořádáním.“* Z uvedeného plyne, *„že předmětem daně z převodu nemovitostí je takový převod nebo přechod nemovitostí, kdy smluvní straně, která vlastnictví k nemovitostem převádí nebo z jejíhož vlastnictví přecházejí nemovitosti do vlastnictví jiného subjektu, je poskytována určitá protihodnota, kterou je nutné považovat za úplatu za převáděné nebo přecházející vlastnictví k nemovitostem. Daní z převodu nemovitostí je zatížena hodnota převáděné nemovitosti, neboť je zdaněn převodcem dosažený nebo dosažitelný finanční výnos. Daní z převodu nemovitostí je zatížena převáděná nemovitost (nikoliv nemovitost nabývaná). Proto také je podle § 8 zákona o trojdani poplatníkem této daně převodce (prodávající); nabyvatel je v tomto případě ručitelem.“* [viz Komentář k § 9 zákona o trojdani (Vladimír Pelc. Daň z převodu nemovitostí, 1. vydání. 2009. Praha: C. H. Beck)]. Tento závěr je ostatně patrný již ze skutečnosti, že zákonodárce zde hovoří o hodnotě, o kterou se snížil podíl převodce, nikoliv o hodnotě, o kterou se zvýšil podíl nabyvatele.

[24] Tomu pak odpovídá i znění § 10 odst. 1 písm. f) zákona o trojdani, který stanoví, že *„základem daně z převodu nemovitostí je v případě zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví soudem, náhrada určená soudem nebo podíl na výtěžku z prodeje nemovitosti určený soudem“*. Zákonodárce zde jako základ daně uvádí náhradu určenou soudem či podíl na výtěžku z prodeje nemovitosti určený soudem, tedy finanční obnos, který obdržel prodávající jako výtěžek za nemovitost, (nikoli tedy hodnotu, o kterou se zvýšil majetek nabyvatele).

[25] Na základě výše uvedeného tak nelze dospět k jinému závěru, než že poplatníkem daně z převodu nemovitostí je v nyní projednávané věci stěžovatel jakožto převodce (prodávající).

[26] Pro úplnost je pak nutno dodat, že podle § 8 odst. 2 věty druhé zákona o trojdani platí, že *„[v] případě podílových spoluvlastníků je každý spoluvlastník samostatným poplatníkem a platí daň podle velikosti svého podílu.“* I toto ustanovení je třeba vykládat v kontextu výše uvedeného. Pokud by tedy při přechodu vlastnických práv figurovalo více převodců (prodejců), každý z nich by uhradil daň podle velikosti svého podílu, tzn. podle

svého výtěžku z prodeje nemovitosti (nejednalo by se tedy o úhradu společnou a nerozdílnou z celkového výtěžku z prodeje).

[27] Situaci stěžovatele pak podle názoru kasačního soudu nelze srovnávat s vyvlastněním, což je jedinečný institut s mnoha specifickými znaky. Toto nucené odnětí vlastnictví je totiž připuštěno jedině v případě, že je ve veřejném zájmu, umožněno je jen z konkrétního zákonného důvodu a za spravedlivou náhradu. Nadto jej lze užít pouze tehdy, nelze-li jeho účelu dosáhnout jinak. Vyvlastnění je též specifické zvláštní zákonnou procedurou, kterou je tzv. vyvlastňovací řízení, které je vedeno vyvlastňovacím úřadem. Je tedy zjevné, že úprava podmínek a postupu vyvlastnění je od situace stěžovatele zcela odlišná, byť je možno připustit, že v některých ohledech, jako je např. určení náhrady za odnětí vlastnického práva, se může ze subjektivního pohledu stěžovatele daný institut jevit jako analogický k jeho případu.

[28] Stěžovatel dále argumentuje tím, že v Příloze k Důvodové zprávě k návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí, je uvedeno, že je určení osoby poplatníka daně závislé na tom, zda se jedná o přechod či převod vlastnictví s tím, že při přechodu je poplatníkem nabyvatel. Dle tohoto dokumentu je navíc při zrušení a vypořádání spoluvlastnictví zdaňován pouze rozdíl hodnot podílu před a po jeho zrušení. Pokud jde o prvou část námitky, lze souhlasit se stěžovatelem v tom, že tato informace je v příloze skutečně uvedena, nicméně příloha k důvodové zprávě návrhu zákona není závazným pramenem práva. Rozhodným je tedy text zákona o trojdani, který je obecně závazným právním předpisem a ze kterého vyplývá, že v projednávaném případě je poplatníkem daně stěžovatel. Co se týče druhé informace, tato je sice v předmětné příloze uvedena poměrně neobratně, nicméně ve svém důsledku odpovídá znění § 9 odst. 1 věty druhé zákona o trojdani, jak je vyloženo výše (viz odst. [23] tohoto rozsudku).

[29] Skutečnost, že vlastnické právo k předmětným nemovitostem pozbyl stěžovatel v katastru nemovitostí v důsledku záznamu, nikoli vkladu, je pak naprosto souladná se zákonem. Podle § 1 odst. 1 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve znění účinném pro projednávanou věc, platí, že se k nemovitostem evidovaným v katastru nemovitostí zapisuje mj. vlastnické právo. Podle § 7 odst. 1 uvedeného zákona se pak práva uvedená v § 1 odst. 1, která vznikla, změnila se nebo zanikla mj. rozhodnutím státního orgánu, zapisují do katastru nemovitostí záznamem.

[30] Podle stěžovatele městský soud nesprávně posoudil také otázku týkající se rozporu *Pokynů k vyplnění daňového přiznání se zákonem*. Nejvyšší správní soud však ani tuto námitku stěžovatele neshledal důvodnou, neboť závěru městského soudu, že pokyny nejsou obecně závazným předpisem a že rozhodující je, jakým způsobem danou problematiku upravuje zákon, nelze nic vytknout. Tímto konkrétním rozporem se ostatně zdejší soud již v minulosti zabýval (viz např. rozsudek ze dne 25. 4. 2013, č. j. 7 Afs 59/2012 – 28). Nadto je v I. oddílu přiznání k dani z převodu nemovitostí pod bodem 1. specifikováno, kdo je poplatníkem, tzn. čí údaje mají být v daném oddíle vyplněny, přičemž tato specifikace odpovídá znění zákona o trojdani.

[31] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek Městského soudu v Praze je zákonný. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[32] O náhradě nákladů řízení rozhodl zdejší soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti náleželo, nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné administrativní činnosti. Soud proto nepřiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žádnému z účastníků.

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

V Brně dne 16. srpna 2018

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu