



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobce: **Ing. P.P.**
zastoupený advokátem Mgr. Vadimem Rybářem
sídlem Tyršova 1714/27, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2018, č. j. 42393/18/5100-31461-012952,
ve věci daně z nabytí nemovitých věcí

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) dne 13. 11. 2018 se žalobce domáhal, aby krajský soud rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil odvoláním napadené rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 3. 2018, č. j. 699026/18/3201-00460-805805, ve věci vyměření daně z nabytí nemovitých věcí.
2. Žalobce v žalobě uplatnil tři žalobní body. V prvním z nich namítal, že se v příslušné kupní smlouvě dohodl s kupujícím, že daň z nabytí nemovitých věcí zaplatí každý z nich v rozsahu 50 %. Takové ujednání je podle žalobce v souladu s tehdejší relevantní právní úpravou v § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu číslo 340/2013 Sb., v rozhodném znění. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítal, že kupující daň z nabytí nemovitých věcí nebo její část již uhradil a navrhoval, aby se krajský soud dotázal správce daně a kupujícího, zda k úhradě daně došlo s tím, že v kladném případě nelze v rozsahu zaplacené části daně požadovat její úhradu po žalobci. Ve třetím žalobním bodě žalobce poukázal na to, že po uzavření kupní smlouvy byl u něj prohlášen úpadek a povoleno oddlužení. Správce daně měl jako každý jiný věřitel své pohledávky přihlásit a jelikož tak neučinil, nemůže se již po žalobci zaplacení daně domáhat.
3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby s odkazem na obsah napadeného rozhodnutí. K žalobním námitkám uvedl, že postupoval podle zákonného opatření Senátu číslo 340/2013 Sb., ve znění účinném do 31. 10. 2016, které umožňovalo převzetí postavení poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí jejich nabyvatelem na základě ujednání mezi převodcem a nabyvatelem v kupní smlouvě. Formulace v posuzované kupní smlouvě však podle žalovaného požadavkům uvedeného zákonného opatření neodpovídá, protože se nejedná o převzetí výhradně nabyvatelem, jak požaduje příslušné zákonné opatření. Rozdělení osoby poplatníka daně na převodce a současně i na nabyvatele nebylo podle relevantní právní úpravy přípustné. Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí tak zůstal žalobce. Žalovaný dále uvedl, že uhrazení daně z nabytí nemovitých věcí kupujícím ze spisového materiálu nevyplývá. Ve vztahu k insolvenčnímu řízení žalobce žalovaný uvedl, že daňová povinnost vztahující se k uskutečněnému úplatnému převodu vznikla před účinností rozhodnutí o úpadku žalobce. Vzhledem k tomu, že žalobce nesplnil svou zákonnou povinnost podat daňové přiznání do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž byl v katastru nemovitostí proveden vklad vlastnického práva k nemovité věci, tj. do dne 30. 9. 2014, správce daně neměl do ukončení přezkumného jednání ve své dispozici údaje k předmětné daňové povinnosti, tudíž daňová pohledávka nebyla přihlášena. Podle žalovaného přitom nic nebrání zahájit daňové řízení i po ukončení přezkumného jednání s tím, že jediným omezením je nemožnost zahájit daňovou exekuci. Pokud žalobce nesplnil svou povinnost podat daňové přiznání a tím daňové řízení zahájit, je správce daně oprávněn zahájit toto řízení z moci úřední, jakmile zjistí rozhodné skutečnosti.
4. Z příslušného daňového spisu krajský soud zjistil, že žalobce v postavení prodávajícího uzavřel dne 7. 5. 2014 s kupujícím kupní smlouvu, kterou prodal kupujícímu nemovitosti v katastrálním území Moravská Ostrava. V článku VII. kupní smlouvy (nadepsaném „Převod vlastnického práva Úhrada daní a poplatků“) odst. 4 bylo sjednáno doslovně: *„Prodávající (převodce) je ze zákona povinen uhradit daň z nabytí nemovitých věcí v případě, kdy jde o nabytí vlastnického práva koupí nebo směnnou a prodávající se s kupujícím*

(nabyvatelem) v kupní smlouvě nebo směnné smlouvě nedohodnou, že poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je kupující (nabyvatel). Smluvní strany se s ohledem na shora uvedené zákonné ustanovení dohodly, že 50 % daně z nabytí nemovitých věcí dle této smlouvy zaplatí a poplatníkem 50 % této daně je kupující (nabyvatel) a 50 % daně z nabytí nemovitých věcí dle této smlouvy zaplatí a poplatníkem této daně je prodávající (převodce)“. K provedení vkladu vlastnického práva kupujícího (nabyvatele) do katastru nemovitostí došlo 3. 6. 2014, s právními účinky vkladu ke dni 12. 5. 2014.

5. Z daňového spisu se dále podává, že dne 1. 3. 2018 vydal správce daně platební výměr (po předchozí výzvě k podání daňového přiznání ze dne 8. 6. 2017), kterým vyměřil žalobci daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 194 000 Kč. V odůvodnění platebního výměru se uvádí, že žalobce byl povinen podat daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí do 30. 9. 2014, ale protože tak neučinil ani v náhradní lhůtě, stanovil správce daně příslušnou daňovou povinnost žalobci z moci úřední. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém uváděl odvolací důvody obdobné žalobním bodům uplatněným následně v žalobě. Mimo jiné poukazoval na ujednání v kupní smlouvě o způsobu úhrady příslušné daně a namítal, že celá daň již měla být uhrazena kupujícím. Poukázal také na probíhající insolvenční řízení, v jehož průběhu mu bylo usnesením ze dne 21. 1. 2015 povoleno oddlužení. O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Žalovaný zrekapituloval skutkový stav, zejména uzavření kupní smlouvy, dále zahájení insolvenčního řízení dne 13. 11. 2014, vydání rozhodnutí o úpadku žalobce dne 21. 1. 2015 a konání přezkumného jednání dne 8. 4. 2015. K dohodě o způsobu úhrady daně z nabytí nemovitých věcí žalovaný uvedl, že příslušný článek kupní smlouvy není způsobilý vyvolat stranami předpokládané právní účinky a nejedná se o ujednání ve smyslu § 1 odst. 1 písm. a) příslušného zákonného opatření Senátu. Na závěr žalovaný konstatoval, že účinky insolvenčního řízení nemají v tomto případě na daňové řízení žádný vliv, s výjimkou nemožnosti provést exekuci.
6. Krajský soud nařídil ve věci ústní jednání, ke kterému se dostavili žalobce, jeho zástupce (v substituci) a pověřený zaměstnanec žalovaného. Účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobce prostřednictvím přítomné substituční zmocněnkyně připomenul zásadu „co není zakázáno, je dovoleno“ s tím, že ujednání ve smlouvě o úhradě daně z nabytí nemovitých věcí je v souladu s touto zásadou. Nad rámec dosavadních tvrzení žalobce nově tvrdil, že jeho oddlužení již skončilo a podmínky oddlužení splnil. Dále doložil, že na předmětnou daň z nabytí z nemovitých věcí bylo placeno kupujícím.
7. Krajský soud doplnil u ústního jednání dokazování žádostí zástupce žalobce ze dne 11. 4. 2019, ze které zjistil, že žalobce prostřednictvím zástupce ověřoval u správce daně, zda kupující uhradil příslušnou část daně z nabytí nemovitých věcí, a to splátkami ze dne 13. 12. 2018 ve výši 8 000 Kč, ze dne 28. 12. 2018 ve výši 8 000 Kč, ze dne 16. 1. 2019 ve výši 11 000 Kč, ze dne 30. 1. 2019 ve výši 14 000 Kč, ze dne 5. 2. 2019 ve výši 14 000 Kč, ze dne 20. 2. 2019 ve výši 14 000 Kč, ze dne 6. 3. 2019 ve výši 14 000 Kč a ze dne 10. 4. 2019 ve výši 14 000 Kč. Dále krajský soud doplnil dokazování odpovědí správce daně ze dne 16. 4. 2019, ve které správce daně sdělil zástupci žalobce, že k dnešnímu dni (tj. k 16. 4. 2019) eviduje na dani z nabytí nemovitých věcí celkový souhrn plateb ve výši 97 000 Kč, a uvedl přehled plateb, které se co do data i výše shodují s údaji uvedenými v žádosti zástupce žalobce ze dne 11. 4. 2019.
8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů podle § 75 odst. 2 zákona číslo 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále

jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Vady, ke kterým by byl povinen přihlédnout z moci úřední, krajský soud neshledal.

9. Skutkový stav zjištěný žalovaným nebyl mezi účastníky sporný. Za podstatné považuje krajský soud, že žalobce v postavení prodávajícího uzavřel dne 7. 5. 2014 s kupujícím kupní smlouvu na prodej nemovitostí, ve které se dohodli na úhradě daně z nabytí nemovitých věcí každý z jedné poloviny. Daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí žalobce v zákonné lhůtě do 30. 9. 2014 nepodal. Po uplynutí této lhůty bylo vůči žalobci zahájeno dne 13. 11. 2014 insolvenční řízení, dne 21. 1. 2015 rozhodl insolvenční soud o jeho úpadku a o povolení řešení úpadku oddlužením, které bylo následně schváleno plněním splátkového kalendáře. Dne 1. 3. 2018, tedy v době po vydání uvedených rozhodnutí v insolvenčním řízení, vydal správce daně platební výměr, kterým žalobci vyměřil spornou daň z nabytí nemovitých věcí.
10. První sporný bod mezi účastníky se týkal vlivu probíhajícího insolvenčního řízení na možnost správce daně zahájit daňové řízení, pokračovat v něm a pravomocně rozhodnout. Daňový řád obsahuje v § 242 až § 244 speciální ustanovení týkající se vztahu daňového a insolvenčního řízení. Speciálně jsou v § 242 odst. 1 daňového řádu definovány pohledávky za majetkovou podstatou, za které jsou považovány ty daňové pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení. Pro určení, zda má daňová pohledávka pro účely insolvenčního řízení režim tzv. „zapodstatové“ nebo „běžné předinsolvenční“ pohledávky, je tak rozhodující, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající (§ 3 daňového řádu). Příslušné zákonné opatření Senátu v rozhodném znění spojovalo vznik daňové povinnosti k dani z nabytí nemovitosti kupní smlouvou s okamžikem provedení vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí (srov. § 32 odst. 1 písm. a/ předmětného zákonného opatření), k čemuž v přezkoumávané věci došlo dne 3. 6. 2014, t. j. před rozhodnutím o úpadku (21. 1. 2015). Pohledávka správce daně tak má nepochybně charakter běžné předinsolvenční pohledávky, kterou je třeba přihlásit. Současně však platí, že daňový řád neobsahuje žádný zákaz, který by po zahájení insolvenčního řízení znemožňoval zahájení nalézacího daňového řízení týkajícího se pohledávek, jež mohou být uplatněny přihláškou a neuplatní se zde ani právní úprava účinků zahájení insolvenčního řízení stanovená v § 109 odst. 1 písm. a) zákona číslo 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“), která dopadá pouze na pohledávky ze soukromoprávních vztahů. Naopak § 243 odst. 1 daňového řádu zahájení daňového řízení s insolvenčním dlužníkem i po zahájení insolvenčního řízení výslovně připouští a pouze zakazuje provádět daňovou exekuci. Jediné omezení (kromě zákazu provádění daňové exekuce), které v souvislosti s probíhajícím insolvenčním řízením daňový řád stanoví, je upraveno v § 243 odst. 2 daňového řádu, který se vztahuje na situace, kdy správce daně pohledávku, ohledně které vede daňové řízení, přihlásil do insolvenčního řízení. V takovém případě ukončením přezkumného jednání nebo schválením zprávy o přezkumu soudem nabývá nepravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícím se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, právní moci. Nejvyšší správní soud však již v rozsudku ze dne 8. 3. 2017, č. j. 3 Afs 249/2016 – 27, potvrdil, že postup podle § 243 odst. 2 daňového řádu se nepoužije v případě, kdy správce daně pohledávku, ohledně které je vedeno daňové řízení, nepřihlásil do insolvenčního řízení. Pro účely tohoto řízení tak považuje krajský soud za rozhodující, že pokud správce daně

daňové pohledávky nepřihlásil do insolvenčního řízení (bez ohledu na to, zda tak učinit mohl a měl), což nebylo sporné, nebránilo probíhající insolvenční řízení správci daně zahájit nalézací daňové řízení, pokračovat v něm a pravomocně jej ukončit platebním výměrem. Stejně tak pozdější splnění oddlužení a osvobození žalobce od placení pohledávek (ke kterému mělo dojít až po právní moci napadeného rozhodnutí) nemá žádný vliv na soudní přezkum napadeného rozhodnutí, protože krajský soud při přezkumu vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Jinou věcí je, jaký vliv na pravomocně vyměřenou daňovou pohledávku bude mít splnění oddlužení žalobce a zejména jeho osvobození od placení neuspokojených pohledávek podle § 414 odst. 1 insolvenčního zákona, které se vztahuje i na věřitele, kteří své pohledávky do insolvenčního řízení nepřihlásili, ač tak měli učinit (odst. 2). Tyto úvahy však již překračují rámec tohoto řízení a krajskému soudu v tuto chvíli nepřisluší je hodnotit. Žalobní bod zaměřený na vliv insolvenčního řízení na přezkoumávané daňové řízení tak krajský soud uzavírá konstatováním o jeho nedůvodnosti. Krajský soud neprováděl k důkazu listiny navržené žalobcem, které se týkaly insolvenčního řízení a měly prokázat jeho existenci (insolvenční spis a usnesení o úpadku), nebo přihlášení pohledávky správce daně z titulu daně z nemovitých věcí (příhláškou pohledávky, kterou žalobce prokazoval, že správce daně byl s jeho úpadkem obeznámen a mohl tak přihlásit i předmětnou pohledávku z titulu daně z nabytí nemovitých věcí) a usnesení insolvenčního soudu ze dne 19. 3. 2018, kterým insolvenční soud vzal na vědomí splnění oddlužení žalobce a osvobodil jej od placení neuspokojených pohledávek podle § 414 insolvenčního zákona. Tyto důkazy měly prokazovat okolnosti, které nebyly pro rozhodnutí krajského soudu z výše uvedených důvodů právně významné, vesměs ani nebyly sporné (průběh insolvenčního řízení žalobce, vědomí správce daně o jeho úpadku), resp. k nim došlo až po vydání napadeného rozhodnutí (osvobození žalobce).

11. Ve druhém žalobním bodě žalobce zpochybňoval své postavení poplatníka celé daně s poukazem na výše citovaný článek kupní smlouvy, podle kterého se obě smluvní strany zavázaly k úhradě 50 % daně z nabytí nemovitých věcí. Předmětem právního posouzení je, zda tato dohoda odpovídá § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu číslo 340/2013 Sb., podle kterého je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí převodce vlastnického práva k nemovité věci, jde-li o nabytí vlastnického práva koupí nebo směnou a převodce a nabyvatel se v kupní nebo směnné smlouvě nedohodnou, že poplatníkem je nabyvatel. Podle právního názoru krajského soudu uzavřená dohoda není v souladu s citovaným ustanovením zákonného opatření Senátu a ve vztahu k daňovým orgánům nemá za následek změnu v osobě poplatníka předmětné daně. Krajský soud nijak nezpochybňuje zásadu smluvní volnosti a možnost smluvních stran ujednat si práva a povinnosti odchylně od zákona, nezakazuje-li to zákon výslovně. Je však třeba rozlišovat mezi právními následky smlouvy, které váží smluvní strany a mezi účinky smlouvy vůči třetím osobám, potažmo vůči orgánům veřejné moci. Prodávající s kupujícím se nepochybně mohou mezi sebou dohodnout jakkoliv ohledně úhrady daně z nabytí nemovitých věcí a ve vztahu mezi nimi bude taková dohoda zpravidla platná a právně vynutitelná (nebude-li se přičít jiným kogentním právním normám), ale ve vztahu k daňovým orgánům bude účinná pouze tehdy, pokud ji zákon povoluje. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, *„zásada smluvní volnosti, která je bezesporu respektována v právních vztazích v rovině práva soukromého, nepřichází v úvahu v právu veřejném.“* V oblasti placení daní je omezení smluvní volnosti s účinky ve vztahu ke správci

daně výslovně zdůrazněno v § 241 daňového řádu, podle kterého dohoda, podle níž daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, není vůči správci daně účinná (to neplatí, pokud jiná osoba plní povinnost, která této osobě vznikla v důsledku zajištění daně podle zákona). Možnost, kterou připouštělo příslušné ustanovení zákonného opatření Senátu, je třeba vnímat jako výjimku z uvedeného pravidla a jako takovou ji vykládat restriktivně, a aplikovat ji pouze na ty případy, na které přímo dopadá. Za situace, kdy příslušné ustanovení umožňovalo smluvní změnu v osobě poplatníka daně pouze tak, že se poplatníkem stane nabyvatel, není podle přesvědčení krajského soudu jiná možnost, jak smluvně dosáhnout změny v osobě poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí, než že se jím podle dohody smluvních stran kupní smlouvy stane v plném rozsahu kupující (nabyvatel). Jakékoliv jiné dohody mezi smluvními stranami, včetně té, kterou v přezkoumávané věci sjednali žalobce a kupující, účinky vůči správci daně nemají a poplatníkem daně zůstává prodávající (zde žalobce), jak správně v přezkoumávané věci uzavřeli správce daně a žalovaný. Tím samozřejmě není dotčeno případné vypořádání mezi stranami kupní smlouvy, ovšem již bez jakéhokoliv vlivu na napadené rozhodnutí. Také druhý žalobní bod je z výše uvedených důvodů nedůvodný.

12. V posledním žalobním bodě žalobce tvrdil, že sporná daň měla být uhrazena v celém rozsahu kupujícím a navrhla učinit dotaz na správce daně a kupujícího, v jakém rozsahu byla daň uhrazena. K této námitce krajský soud uvádí, že považuje za podstatné, že z daňového spisu vedeného správcem daně nevyplyvá, že by ke dni vydání napadeného rozhodnutí došlo byť jen k částečné úhradě daňové povinnosti žalobce. Jakékoliv potencionální pochybnosti byly v tomto směru odstraněny v průběhu ústního jednání, při kterém bylo z provedených důkazů zjištěno, že k platbám na daň z nabytí nemovitých věcí (lhostejno od jakého plátce) došlo až po vydání napadeného rozhodnutí (v době od 13. 12. 2018 do 10. 4. 2019). Provedené důkazy (dotazem zástupce žalobce ze dne 11. 4. 2019 a odpovědí správce daně ze dne 16. 4. 2019) považuje krajský soud za dostačující k závěru, že v době vydání napadeného rozhodnutí nebyla předmětná daňová povinnost žalobce ani zčásti zaplacená a k platbám po jeho vydání již krajský soud nemohl při soudním přezkumu s ohledem na opakovaně zmiňovanou zásadu rozhodování podle skutkového a právního stavu v době jeho vydání přihlížet. Další dotazování kupujícího ohledně úhrady daně již považoval krajský soud za nadbytečné.
13. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., a protože žalobce úspěšný nebyl a procesně úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal, nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

Ostrava 17. dubna 2019

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu