



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **ZaDHK s.r.o.** (pův. BARÁK group s.r.o.), IČ: 29129249
sídlem Hradištská 1955, 686 03 Staré Město
zastoupen advokátkou Mgr. Ing. Petrou Bělicovou
sídlem Buzulucká 678/6, Praha 6

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 7. 2016, č. j. 32458/16/5100-31462-705264, 9. 2. 2017, č. j. 5494/17/5100-31461-709097, 16. 2. 2017, č. j. 7338/17/5100-31461-709097, 16. 2. 2017, č. j. 7753/17/5100-31461-709097, 21. 7. 2017, č. j. 32393/17/5100-31461-709097, 16. 8. 2017, č. j. 35752/17/5100-31461-709097 ve věci daně z převodu nemovitostí (daně z nabytí nemovitých věcí),

takto:

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30 Af 87/2016, sp. zn. 30 Af 23/2017, sp. zn. 30 Af 24/2017, sp. zn. 30 Af 25/2017, sp. zn. 30 Af 66/2017 a sp. zn. 30 Af 72/2017 se spojují ke společnému projednání; věc bude nadále vedena pod sp. zn. 30 Af 87/2016.
- II. Žaloby se zamítají.

III. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanými žalobami domáhal zrušení v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného (společně dále jen jako „napadená rozhodnutí“), kterými bylo rozhodnuto o jeho odvoláních proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Zlínský kraj, územní pracoviště v Uherském Hradišti (dále jen „správce daně“), a to následovně:
 - i) rozhodnutím ze dne 21. 7. 2016, č. j. 32458/16/5100-31462-705264, bylo zamítnuto odvolání proti platebnímu výměru správce daně ze dne 2. 10. 2015, č. j. 1572367/15/3309-70462-709849, jímž byla vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 74 400 Kč, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.
 - ii) rozhodnutím ze dne 9. 2. 2017, č. j. 5494/17/5100-31461-709097, bylo zamítnuto odvolání proti platebnímu výměru správce daně ze dne 11. 8. 2016, č. j. 1569649/16/3309-70462-709849, jímž byla vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 150 920 Kč, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.
 - iii) rozhodnutím ze dne 16. 2. 2017, č. j. 7338/17/5100-31461-709097, byl změněn platební výměr správce daně ze dne 12. 8. 2016, č. j. 1596628/16/3309-70462-711607, kterým byla vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 136 000 Kč, a to toliko v části týkající se splatnosti rozdílu mezi daní vyměřenou a daní tvrzenou (a uhrazenou) daňovým subjektem. Splatný rozdíl ve výši 132 960 Kč byl žalovaným změněn na částku 136 000 Kč; v ostatním (zejména pokud jde o samotnou vyměřenou daň) zůstal platební výměr beze změny.
 - iv) rozhodnutím ze dne 16. 2. 2017, č. j. 7753/17/5100-31461-709097, byl změněn platební výměr správce daně ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1696059/16/3309-70462-709849, kterým byla vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 140 000 Kč, a to toliko v části týkající se splatnosti rozdílu mezi daní vyměřenou a daní tvrzenou (a uhrazenou) daňovým subjektem. Splatný rozdíl ve výši 136 640 Kč byl žalovaným změněn na částku 140 000 Kč; v ostatním (zejména pokud jde o samotnou vyměřenou daň) zůstal platební výměr beze změny.
 - v) rozhodnutím ze dne 21. 7. 2017, č. j. 32393/17/5100-31461-709097, bylo zamítnuto odvolání proti platebnímu výměru správce daně ze dne 30. 1. 2017, č. j. 30582/17/3309-70462-700362, jímž byla vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 52 000 Kč, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.
 - vi) rozhodnutím ze dne 16. 8. 2017, č. j. 35752/17/5100-31461-709097, bylo zamítnuto odvolání proti platebnímu výměru správce daně ze dne 4. 4. 2017, č. j. 675575/17/3309-70462-709849, jímž byla vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 66 000 Kč, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.
2. Jak vyplývá ze správního spisu, žalobce, ještě pod svou původní firmou Sluneční reality, s.r.o., nabyl od společnosti Sluneční terasy s.r.o. (dále jen „Sluneční terasy“) celkem osm bytových jednotek v bytovém domě Sluneční terasy I č. p. 1755, v k. ú. Mařatice, obec Uherské Hradiště. Žalobce (jako kupující) uzavřel se společností Sluneční terasy (jako

prodávající) dne 20. 11. 2012 smlouvu o převodu nemovitostí, jejímž předmětem byly bytové jednotky popsané v čl. I. této smlouvy (dále též jen „smlouva o převodu nemovitostí“). „Celková cena za nabytí předmětu převodu“ byla sjednána na 14 533 773 Kč a způsob jejího zaplacení byl dohodnut takto: 2 000 000 Kč zaplatí kupující prodávajícímu, 3 000 000 Kč kupující již zaplatil společnosti United International Services LLC a 9 533 773 Kč se zavázal zaplatit společnosti Valdviertler Sparkasse von 1842 AG. Právní účinky vkladu vlastnického práva k převáděným nemovitostem nastaly dne 6. 2. 2013. Dne 6. 5. 2013 podala společnost Sluneční terasy přiznání k dani z převodu nemovitostí, k němuž doložila zmiňovanou smlouvu o převodu nemovitostí, na jejímž základě byl vklad proveden.

3. Následně žalobce již jako prodávající převedl na základě jednotlivých kupních smluv tyto bytové jednotky, jakož i odpovídající spoluvlastnické podíly na pozemku parc. č. st. 2269, na další osoby. Převod nemovitostí byl před 1. 1. 2014 zatížen daní z převodu nemovitostí podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ve znění pozdějších předpisů [týká se převodu jednotky v případě ad i); dále jen „zákon o trojdani“], po 1. 1. 2014 pak daní z nabytí nemovitých věcí podle zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí [ostatních pět případů ad ii) – vi); dále jen „zákonné opatření“]. Žalobce proto v souladu s citovanými předpisy podal k převodu jednotlivých jednotek a podílů na pozemku daňová přiznání, v nichž ovšem do základu daně nezahrnul hodnotu samotných bytových jednotek, ale jen podílu na pozemku; jednotky jsou podle žalobce od daně osvobozeny z důvodu, že se jednalo vždy o první úplatný převod [§ 20 odst. 7 zákona o trojdani, resp. § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření].
4. V případě nyní řešených převodů šesti jednotek (z celkových osmi) pojal správce daně podezření o správnosti podaných daňových přiznání a zahájil postup k odstranění pochybností, který vyústil ve shora specifikované platební výměry, jimiž správce daně navýšil žalobcem tvrzenou daňovou povinnost, neboť do základu daně zahrnul i hodnotu převáděných jednotek. Dospěl totiž k závěru, že se v těchto případech nejednalo o první úplatný převod bytových jednotek – tím byl již převod mezi společnostmi Sluneční terasy a žalobcem. Nepřihlédl přitom k žalobcem předložené smlouvě o prodeji podniku ze dne 20. 11. 2012 (dále jen „smlouva o prodeji podniku“), uzavřené mezi těmito subjekty, neboť vycházel z toho, že bytové jednotky byly převedeny na základě shora popsané smlouvy o převodu nemovitostí, která je jako nabývací titul také zapsána v katastru nemovitostí. Žalovaný jeho závěry potvrdil.

II. Stručný obsah žalob

5. Podané žaloby jsou v zásadě obsahově shodné, jejich obsah proto bude shrnut komplexně se zdůrazněním případných odlišností. Podstatou žalobní argumentace je námitka nesprávného posouzení transakce mezi žalobcem a společností Sluneční terasy. Podle žalobce nešlo o převod nemovitostí, ale o prodej celého podniku, přičemž uvedené žalobce doložil smlouvou o převodu nemovitostí a smlouvou o prodeji podniku. Obsahem těchto smluv je vedle převodu nemovitostí taktéž převod závazků a dalších práv a povinností – mezi žalobcem a společností Sluneční terasy tak došlo k bezúplatnému převodu podniku.
6. V této souvislosti v případě věcí sp. zn. 30 Af 87/2016, 30 Af 23/2017, 30 Af 24/2017 a 30 Af 25/2017 žalobce výslovně namítal, že napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná,

neboť se správce daně ani žalovaný nevypořádali s námitkami týkajícími se možného posouzení smlouvy o převodu nemovitostí jako smlouvy o prodeji části podniku. Smlouvu o převodu nemovitostí vůbec neposuzovali podle jejího skutečného obsahu. Tato smlouva splňuje všechny zákonné požadavky na obsah smlouvy o prodeji podniku, jak vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 22. 12. 1994, sp. zn. Odon 34/93.

7. Podle žalobce postupoval správce daně nezákonně, pokud přihlédl pouze ke smlouvě podané společně s návrhem na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí. Označení listiny v katastru nemovitostí není nikterak směrodatné pro posouzení jejího obsahu, neboť ten katastrální úřad neposuzuje. Správce daně je naopak oprávněn a také povinen zkoumat skutečný obsah právního jednání. Pokud dojde k závěru, že právní jednání zakrývá skutečný právní stav, musí také uvést úvahy a důkazy, které jej k tomuto závěru vedly; to správce daně neučinil. Pokud měl správce daně pochybnosti, zda byl převáděn podnik jako funkční celek, měl si tuto skutečnost ověřit u žalobce a případně jej vyzvat k doložení dalších podkladů. V tomto případě správce daně smlouvu založenou v katastru hodnotil pouze podle jejího názvu. K tomu žalobce doplnil, že správce daně nesprávně aplikoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 Afs 5/2009-62, pokud jde o závěr, že z hlediska stanovení daně je pro správce daně podstatná ta smlouva, která byla podkladem pro zápis vlastnického práva v katastru nemovitostí, stejně jako to, že není rozhodné, zda došlo k uzavření případných dodatků ke smlouvě. Tento rozsudek je podle žalobce pro daný případ nepřiléhavý, protože posuzoval určení, z jaké částky kupní ceny má být stanovena daň z převodu nemovitostí, tj. zcela jinou otázku.
8. Žalobce dále upozornil (soud dodává, že ve věci sp. zn. 30 Af 87/2016 až v doplnění žaloby) na to, že u zbylých dvou bytových jednotek správce daně žalobcem tvrzenou daňovou povinnost uznal, tedy, že žalobce daň vypočetl správně a tento převod tak byl prvním úplatným převodem. Jednalo se o totožnou situaci a správce daně přitom rozhodl rozdílně, než v případě nyní řešených převodů šesti bytových jednotek.
9. Konečně, v podaných žalobách poukazoval žalobce také na smysl a účel předmětné daňové povinnosti, jímž je snížení ekonomického zatížení kupujících, kteří kupují bytovou jednotku od podnikatele za účelem bydlení, tj. osvobození nemovitosti nové, dosud neužívané za účelem zajištění dostupnosti bydlení. Žalobce citoval jednak rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 2 Afs 212/2006-147, a nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06, a doplnil, že jednotky převáděl zcela nové a neužívané, a to poprvé úplatně a jako subjekt podnikající v realitní a developerské činnosti.
10. Ze všech těchto důvodů navrhl, aby soud napadená rozhodnutí, jakož i jim předcházející rozhodnutí prvoinstanční zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

11. Rovněž jednotlivá vyjádření žalovaného lze shrnout do několika společných bodů:
12. K namítané nepřezkoumatelnosti žalovaný uvedl, že povinností správního orgánu není reagovat na každý dílčí argument účastníka řízení – je možné prezentovat vlastní odlišný názor a tím se s jeho argumenty vypořádat. Žalovaný v této souvislosti citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108. Uvedl, že učiněná skutková zjištění byla pro jeho závěry zcela dostačující a úvahy správce daně i žalovaného

byly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu vyjádřeny v logických návaznostech na skutková zjištění.

13. Žalovaný dále s odkazem na zákon o trojdani, resp. zákonné opatření, zdůraznil, že od daně je osvobozen toliko první úplatný převod k bytové jednotce. Uvedl, že při svém rozhodnutí vycházel z formálního stavu zápisů v katastru nemovitostí (v této souvislosti poukázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 54/2012-40), jejichž správnost nebyla žalobcem zpochybněna. Vedle sebe existují dvě smlouvy, nicméně jen smlouva o převodu nemovitostí byla vložena do katastru a na jejím základě byl realizován převod bytových jednotek. Smlouva o prodeji podniku oproti tomu byla zařazena do sbírky listin obchodního rejstříku až dne 24. 1. 2014. Žalovaný též zdůraznil, že smlouva o převodu nemovitostí neobsahuje žádný odkaz na smlouvu o prodeji podniku, přičemž katastru nemovitostí byla předložena jako nabývací titul k zápisu vlastnického práva do katastru nemovitostí právě tato smlouva. Proto nelze žalovanému klást k tíži, že se podrobněji nezabýval smlouvou o prodeji podniku; ta je z hlediska daňového nerozhodná. Ke smlouvě o prodeji podniku žalovaný ještě uvedl, že tato smlouva představuje disimulované (zastřené) právní jednání, jehož účelem bylo deklarovat následný převod vlastnického práva k jednotkám na základě kupních smluv jako první úplatný převod jednotek. Žalovaný dále poukázal na to, že správce daně při vyměření daně z převodu nemovitostí již akceptoval osvobození od daně uplatněné společností Sluneční terasy při prodeji jednotek žalobci v roce 2013. Podle žalovaného to byl žalobce, koho tížilo důkazní břemeno ohledně splnění podmínek pro osvobození od daně. Své břemeno žalobce neunesl, neboť k prvnímu úplatnému převodu vlastnického práva k bytovým jednotkám došlo již na základě smlouvy o převodu nemovitostí, jež je také zapsána v katastru nemovitostí. Následně realizovaný prodej jednotek byl druhým úplatným převodem, a proto podléhá zdanění.
14. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou neaplikovatelnosti rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 5/2009-40. Ve věcech vedených pod sp. zn. 30 Af 66/2017 a 30 Af 72/2017 k námitce žalobce výslovně uvedl, že Nejvyšší správní soud v tomto případě aproboval formální přístup v návaznosti na stav zápisu v příslušných evidencích. Tento rozsudek se sice vztahoval k dani z nemovitostí, nicméně vzhledem k tomu, že i daň z nabytí nemovitých věcí zohledňuje stav zápisů v katastru nemovitostí, je na nyní řešenou problematiku použitelný.
15. Žalovaný se výslovně vyjádřil také k námitce, že v případě dalších dvou jednotek akceptoval správce daně osvobození od daně z převodu nemovitostí konkludentním vyměření daně. Uvedl, že v obou případech došlo k pochybení správce daně, neboť osvobození od daně bylo uznáno v rozporu s příslušnou právní úpravou. U bytové jednotky č. 406 bylo toto pochybení napraveno postupem podle § 122 daňového řádu vedeným snahou o shodný postup v případě všech dotčených jednotek. U druhé jednotky (č. 111) pak již přezkoumání rozhodnutí nebylo možné, neboť uplynula lhůta stanovená v § 122 odst. 3 daňového řádu.
16. Stran žalobní námítky upozorňující na účel osvobození převodu jednotek od daně žalovaný uvedl, že se s citovanými závěry Nejvyššího správního i Ústavního soudu ztotožňuje, nicméně to neznamená, že by snad zákonodárce zamýšlel, že by neměla být splněna podmínka osvobození od daně jen u prvního úplatného převodu.

IV. Repliky k vyjádření žalovaného */a další podání žalobce/*

17. Ve věcech sp. zn. 30 Af 87/2016, 30 Af 23/2017, 30 Af 24/2017 a 30 Af 25/2017 zaslal žalobce krajskému soudu ještě repliku k vyjádření žalovaného, v níž zopakoval, že žalovaný ani ve vyjádření blíže nevysvětlil, proč neposoudil povahu smlouvy o převodu nemovitostí jako smlouvy, která je smlouvou o převodu části podniku.
18. V dalším podání v uvedených věcech pak žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64 a rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, ve věci Halifax. Z těchto rozhodnutí pro účely projednávání věcí dovozoval, že daňový subjekt má právo uspořádat si své podnikání tak, aby si v souladu se zákony snížil svou daňovou povinnost.

V. Posouzení věci krajským soudem

19. Žaloby byly podány včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žaloby přípustné (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
20. Krajský soud rozhodl o spojení řízení ve věcech podaných žalob ke společnému projednání, neboť z hlediska skutkového jde o související daňové povinnosti žalobce týkající se převodu šesti bytových jednotek téhož bytového domu, žalobní námitky jsou obdobné a právní základ, jenž má soud posoudit, je též (§ 39 odst. 1 s. ř. s.).
21. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloby **nejsou důvodné**.
22. Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný vyjádřili svůj souhlas s projednáním věci bez nařízení jednání (žalobce konkludentně) a vzhledem k tomu, že soud neshledal potřebu provádět dokazování, rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.

V.1 K nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí

23. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí, k níž ostatně přihlíží i z úřední povinnosti. Rozhodnutí správního orgánu může být nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.) nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný). Současně ale také platí, že se správní orgán, obdobně jako soud, nemusí vypořádat s každou dílčí námitkou účastníka řízení. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a soudu Ústavního je podstatné, aby se soudy (správní orgány) vypořádaly se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Nepřezkoumatelným není ani rozhodnutí, v jehož odůvodnění prezentuje soud či správní orgán od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. S námitkami (tvrzeními) účastníků řízení je tedy možné se vypořádat toliko implicitně (za všechny viz i žalovaný

citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108, bod 37 a v něm citovanou judikaturu).

24. Posouzeno ve shora předestřených intencích lze napadená rozhodnutí označit za plně přezkoumatelná. Žalovaný se podrobně zabýval vztahem smlouvy o převodu nemovitostí a smlouvy o prodeji podniku a zcela přezkoumatelně vysvětlil, proč dospěl k závěru, že bytové jednotky byly poprvé úplatně převedeny již na základě smlouvy o převodu nemovitostí. Citací svých závěrů již učiněných v řízení týkajícím se jiné daňové povinnosti (daně z přidané hodnoty, viz bod 27. tohoto odůvodnění) se žalovaný vypořádal s předloženou smlouvou o prodeji podniku jako s disimulovaným právním úkonem a řádně také odůvodnil, proč vycházel právě ze smlouvy o převodu nemovitostí, jako nabývacího titulu zapsaného v katastru nemovitostí. Stran úplatnosti převodu žalovaný také výslovně uvedl, že v této smlouvě byla stanovena celková cena převáděných jednotek na částku 14 533 773 Kč. Tyto závěry považuje krajský soud za dostatečně odůvodněné. Námitka nepřezkoumatelnosti není důvodná.

*V.2 K posouzení splnění podmínek pro osvobození od daně
/posouzení obsahu smlouvy o převodu nemovitostí/*

25. Následně se soud zabýval námitkou nesprávného posouzení obsahu smlouvy o převodu nemovitostí. Z této smlouvy (viz bod 2. tohoto odůvodnění) vyplývá, že jde o smlouvu o úplatném převodu vlastnického práva k předmětným jednotkám, neboli kupní smlouvou. V čl. IV. této smlouvy, označeném nadpisem „Cena“ byla totiž jednoznačně dohodnuta kupní cena (tedy úplata) za převod bytových jednotek v celkové výši 14 533 773 Kč. Na hodnocení tohoto ustanovení smlouvy přitom nic nemění skutečnost, že pouze menší část kupní ceny (2 000 000 Kč) měla být zaplacená přímo kupujícímu a zbytek kupní ceny byl nebo měl být uhrazen zástavním věřitelům jako úhrada za zánik zástavního práva k převáděným jednotkám. Kupní cena může být hrazena různými způsoby, a to včetně úhrady závazků prodávajícího. To je ostatně naprosto běžné např. v případě koupě nemovité věci zatížené zástavním právem banky z dřívější hypotéky. Takový postup nelze v žádném případě označit za převzetí závazků jako podstatné náležitosti smlouvy o prodeji podniku ve smyslu § 476 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, účinného do 31. 12. 2013. Pojmovým znakem smlouvy o prodeji podniku je „závazek kupujícího převzít závazky prodávajícího související s podnikem. Musí jít o všechna práva a všechny závazky (...). Není však nutné je ve smlouvě uvádět.“ (Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol.: Obchodní zákoník. Komentář. 13. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 1117). V tomto případě ovšem smlouva o převodu nemovitostí nebyla koncipována tak, že se kupující (žalobce) zavazuje převzít všechny myslitelné související závazky. Smluvní strany totiž zjevně zamýšlely pouze to, že část kupní ceny bude zaplacená úhradou dvou specifikovaných závazků vyplývajících ze zástavního práva – úhradu za zánik zástavního práva označily výslovně jako úhradu části kupní ceny. Neobstojí proto tvrzení žalobce, že tato smlouva představuje ve skutečnosti smlouvu o prodeji podniku, resp. obdobnou smlouvu inominační. Stejně tak účelovým je tvrzení, že smlouva o převodu nemovitostí jen navazovala na smlouvu o prodeji podniku – že tyto smlouvy, jež měly být uzavřeny ve stejný den, tvoří jakýsi jeden celek.
26. K tomu předně krajský soud uvádí, že – jak vyplývá z rozsudku zdejšího soudu ze dne 8. 8. 2017, č. j. 62 Af 142/2015-137 – smlouvu o prodeji podniku předložila společnost Sluneční terasy v jiném daňovém řízení, v němž správce daně dne 16. 1. 2014 tuto společnost vyzval

k podání dodatečného přiznání k DPH, neboť z předmětu převodu podle smlouvy o převodu nemovitostí měla být podle § 21 zákona o DPH odvedena DPH. Na tuto výzvu společnost Sluneční terasy odpověděla tak, že dne 20. 12. 2012 na podkladě rozhodnutí valné hromady uzavřela smlouvu o prodeji podniku. Z jednotlivých správních spisů v nyní řešené věci krajský soud zjistil, že v této smlouvě je uvedeno, že Sluneční terasy prodaly společnosti Sluneční reality s.r.o. (žalobci) podnik „Sluneční terasy I“, který byl popsán v čl. III. smlouvy, a tvořily ho tam popsané bytové jednotky (shodné jako v případě smlouvy o převodu nemovitostí) a dále internetová prezentace, rezervační systém nabídky a prodeje, facebookový profil, soubor reklamních a presentačních prvků, smluv a dokladů a soubor pasiv (mj. závazek 3 000 000 Kč společnosti United International Services LLC a 9 533 773 Kč společnosti Valdviertler Sparkasse von 1842 AG). Ceny jako rozdíl převáděných aktiv a pasiv byla stanovena na 2 000 000 Kč. V čl. IV. této smlouvy bylo dohodnuto, že pro účely převodu nemovitostí podle této smlouvy bude vypracována zvláštní smlouva o převodu nemovitostí. Ke smlouvě o prodeji podniku pak byly uzavřeny dva dodatky. Dodatkem č. 1 ze dne 20. 3. 2013 byl předmět prodeje rozšířen o dva závazky a cena za prodej podniku úměrně snížena na 600 000 Kč. Dodatkem č. 2 ze dne 10. 3. 2015 byl předmět prodeje rozšířen o další závazek a cena prodeje stanovena na 0 Kč.

27. V uvedeném rozsudku č. j. 62 Af 142/2015-137 dospěl zdejší soud k závěru, že k převodu jednotek došlo na základě smlouvy o převodu nemovitostí, přičemž smlouva o prodeji podniku byla vytvořena účelově a dodatečně až poté, co byla společnost Sluneční terasy správcem daně vyzván k podání dodatečného daňového přiznání k DPH. Krajský soud ve shodě se žalovaným (na tyto závěry odkazoval žalovaný i v nyní napadených rozhodnutích) poukázal na to, že smlouva o prodeji podniku se poprvé „objevila“ až po výzvě správce daně v řízení o doměření daně z přidané hodnoty. Teprve poté (dne 21. 1. 2014) společnost Sluneční terasy také tuto smlouvu o prodeji podniku ze dne 20. 11. 2012 spolu s rozhodnutím valné hromady vložila do sbírky listin. Navíc tam vložil toliko smlouvu o prodeji podniku a nikoli její dodatek ze dne 30. 3. 2013 (který v tuto dobu již měl existovat). Rozhodnutí valné hromady (resp. jediného společníka) zároveň nemá formu notářského zápisu, přestože to tehdy účinná právní úprava požadovala (§ 127 odst. 4, § 132 obchodního zákoníku). Krajský soud upozornil též na fakt, že Sluneční terasy o prodeji podniku neúčtovaly ve svém účetnictví.
28. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 17. 7. 2018, č. j. 5 Afs 240/2017-42, kterým byla zamítnuta kasační stížnost proti citovanému rozsudku krajského soudu, s těmito závěry zcela ztotožnil. Podle Nejvyššího správního soudu „*smlouva o převodu nemovitostí naplňuje veškeré znaky smlouvy o převodu nemovitostí ve smyslu § 588 a násl. tehdy účinného občanského zákoníku a nikterak nenaznačuje, že by smluvní strany měly v úmyslu něco jiného, než prodat a koupit za stanovenou cenu jednoznačně identifikované bytové jednotky. Tuto skutečnost ostatně stvrdil i sám stěžovatel (společnost Sluneční terasy, pozn. krajského soudu), pokud na základě této smlouvy podal přiznání k dani z převodu nemovitostí.*“ Závěr, že převod bytových jednotek nebyl realizován na základě smlouvy o prodeji podniku, ale na základě smlouvy o převodu nemovitostí označil Nejvyšší správní soud za opodstatněný. Výslovně tak potvrdil, že smlouva o převodu nemovitostí je i podle svého obsahu smlouvou o prodeji nemovitostí, nikoli smlouvou o prodeji podniku.
29. O popsání hodnocení smlouvy o převodu nemovitostí a smlouvy o prodeji podniku se lze opřít i v nyní rozhodovaných spojených věcech, byť se tyto netýkají DPH, ale daně z převodu nemovitostí (daně z nabytí nemovitých věcí). I v tomto případě má totiž

význam to, že bytové jednotky byly převedeny na základě smlouvy o převodu nemovitostí jako úplatné kupní smlouvy. Tomuto hodnocení ostatně nasvědčuje i skutečnost, že jako nabývací titul byla katastru nemovitostí předložena jen smlouva o převodu nemovitostí, která navíc sama neobsahuje jediné ustanovení, ze kterého by bylo možné dovodit, že jde o smlouvu navázanou na smlouvu o prodeji podniku.

30. Nelze proto správci daně, potažmo žalovanému vytýkat, že jako k nabývacímu titulu přihlídl ke smlouvě o převodu nemovitostí předložené katastru nemovitostí. Úzká provázanost se stavem zápisů v katastru nemovitostí je ostatně dána již povahou nemovitých věcí, jako věcí zásadně evidovaných v katastru nemovitostí – nabytí vlastnictví k takovýmto nemovitostem se odvíjí od vkladu práva do katastru. Skutečnost, že daň z převodu nemovitostí (z nabytí nemovitých věcí) je odvislá od zápisů v katastru, je pak potvrzena i zákonnou úpravou. Zákonné opatření, podobně jako zákon o trojdani, stanoví, že daňové přiznání je nutno podat do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž byl v katastru nemovitostí proveden vklad vlastnického práva k nemovité věci [§ 32 písm. a) zákonného opatření]. Podle § 34 písm. a) zákonného opatření musí být přílohou daňového přiznání písemnost, na jejímž základě bylo zapsáno vlastnické právo do katastru nemovitostí, s přiloženým vyrozuměním katastrálního úřadu o provedeném vkladu do katastru nemovitostí (zde: smlouva o převodu nemovitostí). Tomuto pak zcela odpovídá také žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 Afs 5/2009-62, který řešil případ, kdy smluvní strany snížily kupní cenu (a tedy základ daně z převodu nemovitostí) uzavřením dodatku ke kupní smlouvě s totožným datem. Nejvyšší správní soud v tomto případě nepřihlédl k druhému dokumentu (byť se stejným datem) a akcentoval tu cenu, kterou strany učinily obsahem smlouvy předložené katastrálnímu úřadu.
31. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 5/2009-62 sice neřešil tutéž otázku, jakou řeší krajský soud nyní, nicméně jeho závěr lze zobecnit v tom smyslu, že přes existenci více dokumentů s totožným datem (zde: smlouvy o převodu nemovitostí a smlouvy o prodeji podniku) či dokonce později uzavřených dodatků, je pro posouzení otázek vzniku a rozsahu daňové povinnosti u daně z převodu nemovitostí (nabytí nemovitých věcí) rozhodující stav zápisu v katastru nemovitostí. Krajský soud nevidí jediný důvod, proč by se citované závěry Nejvyššího správního soudu měly vztahovat právě a jen na stanovení výše základu daně. Odkaz žalovaného na předmětný rozsudek Nejvyššího správního soudu byl proto zcela případný. Žalovaný v napadených rozhodnutích citoval také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 54/2012-40, podle něhož je formální přístup při vymezení jednotlivých konstrukčních prvků u majetkových daní oprávněný. Tento rozsudek také řešil jinou právní otázku, dokonce se vztahoval i k jinému druhu daně (dani silniční), ale jeho obecná východiska jsou podobně jako u výše citovaného rozsudku použitelná také v této věci.
32. Lze tedy uzavřít, že žalobce v daňovém řízení neprokázal, že převod bytových jednotek jednotlivým fyzickým osobám byl prvním úplatným převodem práva. Toto tvrzení zpochybnil správce daně poukázáním na existenci dřívější smlouvy o převodu nemovitostí, která je jako titul nabytí vlastnického práva žalobce zapsána v katastru nemovitostí. Důkazní břemeno proto opět tížilo žalobce, který však své tvrzení, že tento převod byl bezúplatným prodejem podniku, s ohledem na shora popsané skutečnosti neprokázal – proto mu nárok na osvobození od daně nesvědčí. Námitka nesprávného posouzení splnění podmínek pro osvobození od daně je nedůvodná.

V.3 K námitce porušení legitimního očekávání

33. Dále krajský soud hodnotil námitku, že v případě zbylých dvou převáděných jednotek správce daně za totožného skutkového i právního stavu osvobození od daně uznal a daň vyměřil konkludentně ve výši žalobcem tvrzené. Žalovaný ve svých vyjádřeních vysvětlil, že se jednalo o pochybení správce daně, které bylo v návaznosti na zjištění u dalších šesti převáděných jednotek odhaleno a nadřízený správce daně (žalovaný) v jednom případě také nařídil přezkoumání rozhodnutí ve smyslu § 121 daňového řádu.
34. Krajský soud doplňuje, že ve věci vedené pod sp. zn. 30 Af 87/2016 vznesl žalobce tuto námitku až v doplnění žaloby ze dne 18. 11. 2016, tj. až po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s., která uplynula dne 26. 9. 2016. V tomto případě proto byla předmětná námitka podána opožděně (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Ve zbývajících věcech byla tato námitka uplatněna včas a krajský soud se k ní vyjadřuje následovně:
35. Jednou ze zásad ovládajících (nejen) daňové řízení je zásada ochrany legitimního očekávání – slovy zákona: požadavek, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Krajský soud zdůrazňuje, že § 8 odst. 2 daňového řádu nelze vykládat tím způsobem, že by byl správce daně automaticky vázán dřívějším chybným posouzením, které učinil a na základě toho tak musel obdobným způsobem postupovat ve všech souvisejících případech. Problematikou ochrany legitimního očekávání se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS. V něm uvedl, že princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí vyplývá ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) a jako takový patří ke znakům právního státu. Pro závaznost správní praxe a tedy pro vznik legitimního očekávání dotčených subjektů stanovil Nejvyšší správní soud určitá obecná pravidla. Především, nemůže legitimní očekávání založit praxe, která je v rozporu se zákonem – „(j)asná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoliv očekávání, ať už vzniklo jakkoliv.“ (usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Ads 88/2006-132, bod 80.). Za splnění této podmínky pak legitimní očekávání zakládá jednotná, ustálená a dlouhodobá činnost nebo nečinnost správního orgánu, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Pouze takovou praxí je správní orgán vázán a jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě (usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Ads 88/2006-132, bod 81).
36. V řešené věci byla žalobcem tvrzená daňová povinnost odvíjející se od nárokováného osvobození od daně správcem daně akceptována v rozporu s právními předpisy. Právní úprava spojovala podmínku osvobození od daně toliko s prvním úplatným převodem bytové jednotky; v tomto směru byla právní úprava naprosto jasná a srozumitelná. Z tohoto důvodu proto postup správce daně nemohl založit legitimní očekávání, že stejně bude postupováno i v souvisejících případech šesti zbývajících bytových jednotek. Nehledě k tomu, že k chybnému postupu správce daně došlo toliko ve dvou případech (nešlo tak o skutečně jednotnou, ustálenou a dlouhodobou správní praxi) a jakmile správce daně zjistil své pochybení, přistoupil k nápravě. V návaznosti na zjištěné pochybení správní orgány využily dozorčího prostředku stanoveného daňovým řádem pro případy, kdy bylo rozhodnutí vydáno v rozporu s právními předpisy. V případě jedné z bytových jednotek (č. 406) žalovaný jako nadřízený správce daně ve smyslu § 122 odst. 1 daňového řádu

nařídil přezkoumání předmětného platebního výměru. Odvolání proti nařízení přezkumu bylo pak zamítnuto Generálním finančním ředitelstvím, jak je krajskému soudu známo z jeho činnosti, protože žaloba proti tomuto rozhodnutí je vedena u zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 68/2017. K tomuto postupu by jistě došlo i v případě druhé jednotky, nicméně v této věci, jak vysvětlil žalovaný, již uplynula lhůta pro stanovení daně a přezkum rozhodnutí nebylo možné nařídít (§ 122 odst. 3 věta první daňového řádu). Lze tedy uzavřít, že poté, co bylo zjištěno pochybení správce daně, již bylo ve všech souvisejících věcech postupováno zcela konzistentně. Námitka porušení legitimního očekávání tak není důvodná.

V.4 K účelu osvobození prvního úplatného převodu bytové jednotky

37. Pokud jde o námitku, že žalovaný ani správce daně nezohlednili účel osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, krajský soud uvádí následující. Účelem institutu osvobození od daně v tomto případě je snížení zatížení kupujících, kteří bytovou jednotku nekupují za podnikatelským záměrem, ale za účelem zajištění bydlení. To však nic nemění na zákonné podmínce, že osvobození od daně lze aplikovat toliko u prvního úplatného převodu jednotky. Jak zákon o trojdani, tak zákonné opatření stanovují tuto podmínku zcela srozumitelně a jednoznačně a nijak ji nevážou na to, za jakým účelem je bytová jednotka převáděna. Ostatně Nejvyšší správní soud ani Ústavní soud v žalobcem citovaných rozhodnutích (viz bod 9. tohoto odůvodnění) nijak nezpochybnili, že se musí jednat pouze o první úplatný převod bytové jednotky. Tato rozhodnutí se zabývala zcela jinou otázkou, a to zda byl převod bytu uskutečněn v souvislosti s podnikatelskou činností převodce (§ 20 odst. 7 zákona o trojdani), přičemž oba soudy spojovaly osvobození od daně právě a jen s prvním úplatným převodem (nebo přechodem) vlastnictví k bytu. V nyní posuzovaných případech kupujících, kteří jednotlivé bytové jednotky od žalobce nakoupili za účelem bydlení, šlo již o druhý úplatný převod, proto nebylo uplatnění osvobození od daně namístě. Správní orgány již následně neměly prostor zohlednit skutečnost, že teprve prodej jednotek ze strany žalobce na jednotlivé fyzické osoby vlastně naplňuje účel zákona, jak naznačuje žalobce, protože takový postup by byl zjevně v rozporu se zněním zákona.
38. Jestliže žalobce od společnosti Sluneční terasy koupil bytové jednotky za účelem jejich dalšího prodeje, muselo mu být zřejmé, že mu při následném prodeji těchto jednotek už nebude svědčit osvobození od daně z převodu nemovitostí (nabytí nemovitých věcí). Pokud se chtěli aktéři celé transakce při prodeji bytů jednotlivým fyzickým osobám vyhnout daňovému zatížení, měli tomu přizpůsobit způsob převodu tak, aby vyhověli zákonným podmínkám; to neučinili.
39. Argumentace žalobce, že daňový subjekt má právo uspořádat si své podnikání tak, aby si v souladu se zákony snížil svou daňovou povinnost (bod 18. tohoto odůvodnění), se soudu jeví jako nepřiléhavá. V nyní posuzovaných věcech totiž žalobce nabyl bytové jednotky od společnosti Sluneční terasy vědomě a zcela dobrovolně za úplatu stanovenou ve smlouvě o převodu nemovitostí. Nemohl proto oprávněně předpokládat, že další úplatný převod jednotek bude osvobozen od daně. Byl to tak sám žalobce, kdo si úplatným nabytím jednotek od developera a až následným prodejem konečným zájemcům „uspořádal své podnikání“ způsobem, který vyloučil možnost aplikace osvobození od daně. Ani tato námitka tak není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

40. S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti shledal krajský soud podanou žalobu nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloby byly jako nedůvodné zamítnuty), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu nad rámec jeho běžné administrativní agendy žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 22. 8. 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu