



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci žalobce: **F. K.**, zast. JUDr. Rudolfem Blažkem, advokátem se sídlem Diezenhoferovy sady 1, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, za účasti osob zúčastněných na řízení: 1. A. F., 2. Ing. K. B., oba zastoupeni JUDr. Rudolfem Blažkem, advokátem se sídlem Diezenhoferovy sady 1, Praha 5, o žalobě proti rozhodnutím ze dne 28. 4. 2016, č. j. 18472/16/5100-31461-701942 a č.j. 18473/16/5100-31461-701942,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 4. 2016, č. j. 18472/16/5100-31461-701942, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště ve Velkém Meziříčí, ze dne 15. 9. 2015, č. j. 1411640/15/2913-00460-707977, **se zrušují** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 16.200 Kč, a to k rukám JUDr. Rudolfa Blažka, advokáta se sídlem Diensenhoferovy sady 1, Praha 5, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Osoby zúčastněné na řízení **nemají právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště ve Velkém Meziříčí (dále také „správce daně“), rozhodnutím ze dne 15. 9. 2015, č. j. 1411640/15/2913-00460-707977 (dále také „prvostupňové rozhodnutí“), podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zastavil řízení o daňovém přiznání žalobce k dani z nabytí nemovitých věcí.

Na základě odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 4. 2016, č. j. 18472/16/5100-31461-701942, změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že se řízení zastavuje podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

II. Obsah žaloby

Žalobce se domáhá prohlášení nicotnosti, případně zrušení správních rozhodnutí obou stupňů a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že správce daně jej měl vyzvat k odstranění vady podání. Správce daně nesepsal úřední záznam o telefonickém podaném vysvětlení Ing. B. a Ing. F., ani nezohlednil jejich písemné podání formou námitek. Správce daně měl žalobce vyzvat k odstranění pochybností. Výzvu nelze činit telefonicky. Poté měl žalobci sdělit výsledek postupu k odstranění pochybností. Změna důvodu pro zastavení řízení je svévolí. Žalovaný nespecifikuje zákon a jeho ustanovení, které by stanovilo, že podání přiznání osobou, od níž stát daň nepožaduje, je důvodem pro zastavení řízení. Žalovaný si protiřečí, jestliže žalobce považuje za daňový subjekt, ale tvrdí, že žalobce není daňovým subjektem oprávněným k podání přiznání a úhradě daně. Žalovaný dále v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu nevypořádal řadu odvolacích námitek týkajících se interpretace obsahu kupní smlouvy, interpretace zákonného opatření senátu, nesprávnosti a nesmyslnosti argumentace správce daně, nezávažnosti informace Generálního finančního ředitelství a nejednotnosti postupu jednotlivých správců daně. Žalovaný byl dále nečinný, když rozhodl až po 8 měsících. Správní orgány svévolně vyložily zákon k tíži žalobce a ku prospěchu svému. Z celé Evropské unie pouze v České republice, Polsku a Slovinsku platí daň z převodu nemovitosti prodávající a vláda již schválila novelu zákonného opatření, která určí za poplatníka daně kupujícího. Je legitimním očekáváním žalobce, že ke všem bude přístupováno shodně v celé Evropské unii a stát nebude vyvíjet teorie, že neakceptuje dohodu ve smyslu zákonného opatření, jelikož je dle něj zvolena nevhodná dikce.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření zdůraznil, že v dané věci nešlo o posouzení předběžné otázky, ani nešlo o vadu podání, kterou by měl správce daně odstraňovat. Namítané vady nepředstavují důvody nicotnosti rozhodnutí. Nevyhotovení úředního záznamu nebylo ve správním řízení namítáno. S námitkami Ing. B. a Ing. F. se nemusel správce daně vypořádávat, neboť se nejedná o námitky daňového subjektu. Nejedná se ani o podání, jimiž

by mohla být napravena nevhodnost formulace ujednání o osobě poplatníka. Správce daně neměl pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo dalších písemností. Důvodem pro zastavení řízení bylo to, že žalobce není daňovým subjektem povinným podat daňové přiznání a uhradit daň. Správce daně je vázán zásadou zákonnosti a nemůže přijmout daňové přiznání a úhradu daně od takové osoby. To však nevylučuje, aby mu vznikla procesní práva. Odvolací orgán je povinen vypořádat se s obsahem rozhodných odvolacích námitek, nikoliv s každou jednotlivostí. Reakce na jednotlivé námitky je zcela adekvátní. Informace Generálního finančního ředitelství je pro správce daně závazným pokynem. Díkce zákona je jednoznačná a neumožňuje více výkladů. Účinky pro správu daní nemůže mít podání učiněné telefonicky. Námitka zásahu do legitimního očekávání byla formulována zcela obecně a fakticky nebylo k čemu se vyjadřovat. Námitka nevypořádání odvolacích námitek je tedy nedůvodná. Ani nečinnost správního orgánu nezpůsobuje nezákonnost správního rozhodnutí. Ze všech těchto důvodů žalovaný závěrem navrhl, aby byla žaloba zamítnuta.

IV. Další písemná podání účastníků a osob zúčastněných na řízení

Osoby zúčastněné na řízení ve svých podáních podpořily interpretaci zákona i uzavřené kupní smlouvy tak, jak ji předestřel žalobce v žalobě. Shodně pak shrnuly, že napadené rozhodnutí je zjevně nezákonné, svévolné, protiústavní, s přímým dopadem do jejich práv.

Žalobce ve své replice zdůraznil, že správce daně nemůže vykládat, co ujednáním účastník myslel či nemyslel. Co se týče povinnosti opatřovat nezbytná vysvětlení a povinnosti vyhledávací, správce daně nemůže postupovat dle libovůle, jak chce a kdy chce. Jeho svévolný výklad zákona nelze připustit. Nemohl ignorovat nezbytná vysvětlení související s řízením. Jeho tvrzení, že neměl pochybnosti, je zjevně účelové. Zjevně pochybnosti měl. Zákonodárce nestanovil, co dělat, když podá přiznání a zaplatí daň ten, kdo ze zákona nemusí. Žalovaný v mezidobí vyvinul nátlak na územní pracoviště v Ledči nad Sázavou, aby postupovalo stejně. To svědčí o svévoli. Jeho vyjádření k námitce nečinnosti je absurdní. Vůbec se nevyjádřil k námitce, že zákon nelze při nejasnostech vykládat k tíži občanů. Žalobce shrnul, že žalovaný rozhodl svévolně a šikanózně a v rozporu se zákonem.

Žalovaný následně ve svém vyjádření doplnil, že porušení legitimního očekávání je žalobcem i osobami zúčastněnými namítáno pouze v obecné rovině. K porušení této zásady přitom nedošlo. Co se týče nepřípustnosti dvojí úhrady jedné daně, žalobce mohl požádat o vrácení vratitelného přeplatku, nemůže proto správci daně vytýkat, že jej neoprávněně zadržuje.

V. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl

v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že **žaloba není důvodná**.

Předně soud podotýká, že v rámci přezkumu je vázán uplatněnými žalobními body, které jsou ovšem v některých případech obtížněji uchopitelné především s ohledem na řadu gramatických nesprávností a stylistických specifik, které značně ztěžují přehlednost textu a porozumění nosnému sdělení. Zejména častá absence interpunkce ve složitých souvětích činí žalobu velmi nepřehlednou. Nutně v takovém případě platí, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane.“* (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78; všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz). Přes tyto nedostatky však soud identifikoval konkrétní žalobní body, v jejichž mezích mohl přistoupit k přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí. Nebyl proto dán důvod pro odstraňování vad žaloby, neboť ta splňuje zákonnou náležitost spočívající v uvedení alespoň jednoho konkrétního žalobního bodu.

K namítané nicotnosti správních rozhodnutí soud podotýká, že žalobce své tvrzení o nicotnosti nijak nekonkretizuje a neuvádí, která konkrétní namítaná vada by měla zakládat nicotnost. Soud proto může taktéž pouze v obecné rovině konstatovat, že žádná ze žalobcem tvrzených vad řízení či nedostatků při interpretaci a aplikaci zákona ze strany žalovaného (či správce daně) nepředstavuje důvod nicotnosti ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. Veškeré žalobcem uplatněné námitky by mohly být toliko důvodem „prosté“ nezákonnosti.

Zdejší soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, že žalovaný nevypořádal řadu odvolacích námitek. Žalobce sice poukazuje na řadu jeho argumentů, které podle něj žalovaný nevypořádal, nicméně nejedná se o samostatné námitky, nýbrž toliko dílčí argumenty, které mají podporovat odvolací námitky vytykající správci daně nesprávný procesní postup a nesprávnou interpretaci kupní smlouvy, jakož i interpretaci a aplikaci § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2016 (dále jen „zákonné opatření č. 340/2013 Sb.“). Všechny tyto námitky ovšem žalovaný řádně vypořádal tím, že předložil ucelenou argumentaci podporující opačný názor. Není úkolem odvolacího orgánu reagovat na každé dílčí tvrzení a dílčí argumenty. Podstatné je, že ucelená argumentace odvolacího orgánu vyvrací (respektive o to alespoň dostatečně podrobně usiluje) oponentní právní názor odvolatele. Krajský soud proto neshledal porušení § 116 odst. 2 daňového řádu ze strany žalovaného ani nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí. Ostatně důkazem toho, že závěry žalovaného jsou přezkoumatelné, je to, že žalobce proti těmto závěrům brojí opět konkrétní argumentací vyvracející argumentaci žalovaného. Soudu proto nic nebrání ve věcném posouzení, zda jsou závěry žalovaného správné.

Soud se ztotožnil také s názorem žalovaného, že v daném případě bylo nutné s ohledem na jím učiněný závěr o tom, že žalobce není poplatníkem daně z nabytí nemovitostí, zastavit řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Žalobci lze přisvědčit v tom, že zákon

explicitně nestanoví konkrétní pravidlo pouze pro případ, kdy daňové přiznání podá subjekt, kterému nesvědčí daňová povinnost. Taková situace je v právu běžná a dokonce žádoucí. Zákony by neměly být kazuistické a měly by naopak obsahovat obecnější pravidla upravující širší okruh situací, aniž by byly tyto situace explicitně popisovány. To je také případ § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

Absence explicitního pravidla pro daný konkrétní případ proto nemůže znamenat, že by správce daně neměl postupovat nijak, jak snad naznačuje žalobce. Nějakým způsobem musí být řízení ukončeno, přičemž nelze uvažovat o vydání platebního výměru, a to ani na daň ve výši 0 Kč. Takovým platebním výměrem by totiž bylo jednak rozhodnuto o dané dani (o níž ovšem hodlá správce daně vést řízení s jiným subjektem), jednak by byla navíc vyměřena někomu, komu být vyměřena nemůže (bez ohledu na to, že by byla vyměřena v nulové výši). Správce daně proto v takovém případě nemůže postupovat jinak, než řízení zastavit podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Podle něj správce daně řízení zastaví, nelze-li v řízení pokračovat z důvodů, které stanoví zákon.

Citované ustanovení sice míří především na situace, kdy zákon výslovně stanoví nutnost zastavit řízení o určitém podání z konkrétního důvodu. Podle názoru zdejšího soudu sem ovšem spadají také situace, kdy zákonná překážka brání vyměření daně, aniž by zákon zároveň výslovně uváděl, že z důvodu této překážky je nutno řízení zastavit, potažmo že z důvodu této překážky nelze pokračovat v řízení. Pod citované ustanovení je nutno podřadit veškeré zákonné překážky, které ze své povahy brání pokračování v řízení. Bude se tedy jednat také o hmotněprávní překážky, i když s nimi nebude spojen explicitní procesní důsledek. Ten je totiž vyjádřen právě v § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Není tak nutné, aby zákon v samotném ustanovení, které stanoví určitou hmotněprávní překážku, zároveň výslovně uváděl, že v případném řízení zahájeném přes tuto překážku nelze pokračovat.

Hmotněprávní překážku pro vyměření daně je pak nutno hledat mimo jiné v jednotlivých daňových předpisech, které stanoví, komu lze daň vyměřit. *A contrario* pak z předmětných ustanovení plyne, že jiné osobě daň vyměřit nelze. Jestliže tedy správce daně dospěl k závěru, že žalobce není poplatníkem daně, k níž podává daňové přiznání (jímž zahájil řízení), shledal naplnění hmotněprávní překážky, která je podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu důvodem pro zastavení řízení. To, že je dané východisko správce daně podle názoru soudu chybné (viz dále), je sice důvodem nezákonnosti napadeného rozhodnutí, nicméně v případě, že by dané východisko obstálo, byl by zvolený procesní postup žalovaného zcela správný a zákonný.

Soud pouze dodává, že neshledává, že by si žalovaný ve svých závěrech protirečil, když přiznává žalobci postavení daňového subjektu a zároveň tvrdí, že nejde o daňový subjekt povinný k dané dani, tj. o poplatníka této daně. Pojem poplatník daně (potažmo daňový subjekt povinný k dani) je pojmem užším, než pojem daňový subjekt. Žalobce má postavení daňového subjektu z titulu jeho procesních práv založených podáním daňového přiznání a zaplacením daně. To ovšem neznamená, že by byl zároveň daňovým subjektem, kterému svědčí hmotná daňová povinnost (tj. poplatníkem daně).

Namítá-li dále žalobce nečinnost žalovaného, pak se z povahy věci nemůže jednat o námitku, pro kterou by bylo možné napadené rozhodnutí zrušit. Proti nečinnosti správního orgánu poskytují ochranu jiné prostředky, včetně případné žaloby na ochranu proti nečinnosti, která je speciálním institutem vůči žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Cílem těchto speciálních prostředků ochrany je ukončení nečinnosti, tj. vydání rozhodnutí. V daném případě takové rozhodnutí vydáno bylo a jeho zrušením by soud namítanou nezákonnost nejen že neodstranil, nýbrž by ji naopak prohluboval. Byla-li by tvrzená nečinnost důvodem pro zrušení rozhodnutí, fakticky by již žádné rozhodnutí vydáno být nemohlo (protože by nutně muselo být vždy soudem zrušeno) a nečinnost by se stala trvalým stavem. Jakkoliv lze souhlasit se žalobcem, že nečinnost zakládá nezákonnost postupu správního orgánu, jde o nezákonnost zcela specifickou a ze své podstaty nezakládající nezákonnost rozhodnutí napadeného žalobou dle § 65 a násl. s. ř. s.

Jádrem sporu je však otázka, zda je správný závěr správce daně a žalovaného, že žalobce není v daném případě poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí. V této části přitom soud shledal námitky žalobce důvodnými.

Podle § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření č. 340/2013 Sb. 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 citované úpravy je poplatníkem daně z nabytí nemovitostí obecně převodce, nicméně převodce a nabyvatel se mohou dohodnout odchylně. Základními otázkami v projednávané věci je to, jak může být taková dohoda formulována, jak by měla být interpretována a jak by měl postupovat správce daně v případě, že se jeho interpretace obsahu dohody neshoduje s interpretací předkládanou osobou podávající daňové přiznání s tvrzením, že se na základě takové dohody stala poplatníkem daně.

Předmětem kupních smluv uzavřených mezi žalobcem jako kupujícím a Ing. K. B., respektive A. F. jako prodávajícími je převod podílového spoluvlastnictví k pozemkům, tj. vlastnické právo k nemovitým věcem. Nabytí těchto spoluvlastnických podílů tedy spadá do působnosti § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření č. 340/2013 Sb.

V rámci obou kupních smluv účastníci uzavřeli následující, v obou případech totožné, ujednání, obsažené v bodu V. označeném „Úhrada daně z nabytí předmětu smlouvy“: „Prodávající a kupující se dohodli, že daň z nabytí nemovitých věcí na základě této smlouvy uhradí kupující a podá za tím účelem správci daně na příslušný finanční úřad přiznání k dani.“

V prvé řadě soud podotýká, že interpretace citovaného ustanovení kupních smluv není žádnou předběžnou otázkou ve smyslu § 99 daňového řádu. Jde o otázku podřazení zjištěného skutkového stavu pod právní normu, kterou má správce daně aplikovat. Jelikož aplikace daného ustanovení [konkrétně § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření č. 340/2013 Sb.] spadá do pravomoci a působnosti správce daně, jedná se o běžný případ hodnocení skutkového stavu, ne o otázku, kterou by snad správci daně nepříslušelo posuzovat.

Konkrétně se jedná o typický případ daňověprávní kvalifikace soukromoprávního jednání (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, čj. 2 Afs 192/2017 – 26). Ačkoliv zde správce daně interpretuje obsah soukromoprávního jednání, nevybočuje nijak ze svých pravomocí, neboť jde o otázku, kterou nutně musí sám posoudit, aby mohl správně aplikovat právní předpis, jehož aplikace spadá do jeho pravomoci. Navíc v části, v níž si smluvní strany ujednávají přechod daňové povinnosti, se nejedná o ryze soukromoprávní ujednání s účinky *inter partes* (byť tyto účinky dané ujednání má), nýbrž o ujednání také s veřejnoprávními dopady, tj. s účinky vůči správci daně.

Nelze se ztotožnit ani s námitkou žalobce, že odchylná interpretace obsahu smlouvy ze strany správce daně je vadou podání, kterou bylo namístě zákonným postupem odstraňovat. Samotná kupní smlouva nebyla podáním, toliko přílohou takového podání, tj. přiznání k dani. To přitom žádnou formální vadu, kterou by bylo možné odstraňovat, neobsahovalo. Odchylná interpretace obsahu smlouvy, která má být podkladem pro odvedení daně, potažmo odchylná interpretace právního předpisu nemohou být považovány za vadu podání ve smyslu § 74 daňového řádu. Ačkoliv správce daně tvrdil, že nedostatek smlouvy lze odstranit souhlasným prohlášením, nejednalo by se o odstraňování vad daňového přiznání. Toto prohlášení by na obsahu daňového přiznání nic nezměnilo, pouze by vedlo správce daně k jiné interpretaci obsahu kupních smluv.

Ve světle toho, že ze strany správce daně dochází „pouze“ k právní kvalifikaci ujednání stran kupní smlouvy, je nutno interpretovat také interní normativní instrukci označenou jako „Informace Generálního finančního ředitelství ke změně osoby poplatníka podle § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí“ (dále jen „Informace GFR“). Jakkoliv lze souhlasit se žalobcem, že se nejedná o akt, který by sám o sobě mohl mít normativní účinky navenek, tj. zakládat povinnosti žalobce, soud neshledává Informaci GFR jako celek rozpornou se zákonem. Hovoří-li o umožnění „zhojit nevhodně zvolenou formulaci“ ujednání o změně osoby poplatníka, jedná se ve skutečnosti zjevně pouze o předestření možnosti odstranit pochybnosti o interpretaci projevu vůle stran kupní smlouvy. Jak správně uvádí žalovaný, požadované souhlasné prohlášení nemůže být dodatkem ke kupní smlouvě, neboť pro vyměření daně je rozhodný stav v době převodu nemovitosti (tj. zápisu do katastru nemovitostí). Na dodatečné změny kupní smlouvy proto nelze brát zřetel.

V čem však zdejší soud spatřuje rozpor Informace GFR se zákonem je závěr, že „nevhodně zvolenou formulaci“ ujednání lze zhojit jedině v jakémsi přechodném období a pouze způsobem zde uvedeným – tj. formou souhlasného prohlášení obou stran (resp. všech účastníků) právního jednání buď před správcem daně, nebo s ověřenými podpisy. Takovýto požadavek z žádného zákonného ustanovení nevyplývá.

Připouští-li Informace GFR „zhojení nevhodné formulace“, přičemž se nemůže jednat o změnu smlouvy formou dodatku (viz výše), nejde o nic jiného, než o odstraňování pochybností správce daně o interpretaci projevu vůle stran kupní smlouvy, nutné pro daňověprávní kvalifikaci jejich ujednání týkajícího se změny osoby poplatníka daně. Pro odstraňování pochybností správce daně přitom platí nejen zákonem stanovený procesní

postup, ale také pravidla pro rozdělení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. V rámci těchto obecných pravidel (pro tuto konkrétní situaci neexistuje v tomto směru žádná speciální úprava) přitom platí zásada volného hodnocení důkazů, nikoliv zásada legální teorie důkazní, podle níž zákon stanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, popř. stanoví, které důkazní prostředky jsou k prokázání určitých skutečností a v jakém rozsahu nutné.

Jelikož žádný „povinný“ důkaz pro posuzovanou situaci zákon nestanoví, nemůže Informace GFR platně omezovat okruh možných důkazů, kterými lze doložit skutečnou vůli stran kupní smlouvy ve vztahu k ujednání týkajícímu se změny osoby poplatníka. Stejně tak nemůže časově ohraničovat možnost prokázat vůli stran pouze na určité přechodné období.

Podle § 92 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ a „skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti“ [odstavec 5 písm. c) a d)].

Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení obecně především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, v případě daně z nabytí nemovitých věcí pak listinami vyčtenými v § 34 až § 37 zákonného opatření č. 340/2013 Sb. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že určité údaje obsažené v listině jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí listinu nevěrohodnou, neúplnou, neprůkaznou nebo nesprávnou. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž takto přeloženou listinu hodnotí. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost předložené listiny. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než samotnou listinou (srov. obdobně např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>). Správce

daně může také dospět k závěru, že obsah právního jednání je ve skutečnosti jiný, než tvrdí daňový subjekt. V takovém případě je správce daně navíc povinen prokázat skutečnosti, z nichž onen skutečný obsah právního jednání dovozuje.

Ve vztahu ke změně osoby daňového poplatníka má soud za to, že žalobce unesl své důkazní břemeno, když předložil kupní smlouvu obsahující ujednání o tom, že kupující uhradí daň z nabytí nemovitých věcí a podá za tímto účelem daňové přiznání. Kupní smlouvou obsahující takové ujednání žalobce formálně prokázal, že jeho tvrzení obsažené v daňovém přiznání, spočívající v tom, že právě žalobce je poplatníkem daně, odpovídá skutečnosti. Uvedené ujednání soud jednoznačně interpretuje jako projev vůle stran kupní smlouvy přenést daňovou povinnost na nabyvatele, tj. zvolit postup umožněný § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření č. 340/2013 Sb., jehož důsledkem je to, že poplatníkem se stává nabyvatel.

Posuzované ujednání nelze hodnotit jako pouhý soukromoprávní závazek, neboť je v daném ustanovení smlouvy zároveň výslovně sjednáno, že nabyvatel podá také daňové přiznání – tj. jinými slovy daň jako poplatník přizná (a uhradí). Takové ujednání by v rovině soukromoprávní zcela postrádalo smysl, neboť podání daňového přiznání je ryze veřejnoprávním úkonem, který je povinen učinit výhradně osoba určená veřejnoprávními normami (tj. osoba poplatníka). Z hlediska vztahu *inter partes* by si strany kupní smlouvy nemohly platně sjednat, že tento veřejnoprávní úkon učiní osoba jiná. Předmětné ujednání proto nelze kvalifikovat jako ryze soukromoprávní závazek uhradit peněžitý dluh druhé smluvní strany. Soud nemá pochybnosti o tom, že strany kupní smlouvy zamýšlely sjednat změnu v osobě poplatníka ve smyslu § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření č. 340/2013 Sb. To dokládá také následné jednání smluvních stran (viz § 556 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník).

Soud proto uzavírá, že samotné pochybnosti správce daně ohledně interpretace vůle stran projevené v bodu V. kupních smluv nebyly vůbec na místě. I kdyby však měl správce daně pochybnosti (muselo by se ovšem jednat o relevantní zpochybnění tvrzení žalobce ve smyslu výše citované judikatury), musel by zákonem stanoveným postupem (například postupem k odstranění pochybností) tyto pochybnosti žalobci sdělit a vyzvat jej k prokázání jím tvrzených skutečností (tj. navrzení či předložení dalších důkazů). Zákonem stanoveným postupem v takovém případě rozhodně není telefonická výzva k doložení konkrétní listiny (souhlasného prohlášení smluvních stran). Jednak se nejedná o zákonem předpokládaný postup, jednak požadovaná listina nemůže být považována za jediný možný důkaz, který by vyvrátil pochybnosti správce daně.

Správce daně *de facto* uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno o tom, že je poplatníkem daně, aniž by však žalobci své pochybnosti o jím předloženém důkazu zákonem stanoveným postupem sdělil a aniž by jej zákonem stanoveným postupem vyzval k doložení jím tvrzené skutečnosti. Správce daně tak svým postupem vybočil ze zákonných mezí a v konečném důsledku upřel žalobci jeho procesní práva. Nutno podotknout, že toto zásadní procesní pochybení by bylo nutno konstatovat i v případě, že by hodnocení obsahu bodu V. kupních smluv ze strany správce daně bylo správné. Jak však soud uvedl výše, ani v tomto směru nebylo možné závěrům správce daně přisvědčit, neboť jím vyslovené pochybnosti ohledně interpretace projevu vůle smluvních stran nebyly vůbec na místě.

Pro úplnost soud dodává, že nelze souhlasit se žalovaným ani v tom, že by byla irelevantní procesní podání ostatních smluvních stran s tím, že nejsou účastníky daného řízení. Jelikož jádrem sporu byla interpretace projevu vůle smluvních stran ve smlouvě, která má prokazovat tvrzení obsažená v daňovém přiznání, je následné jednání smluvních stran a to, jaký význam svému ujednání přisuzují, jednou z rozhodných skutečností, ke které je nutno přihlížet (§ 556 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník). Jestliže se všechny smluvní strany i v podáních adresovaných správci daně shodně vyjadřují k tomu, čeho hodlaly konkrétním smluvním ujednáním dosáhnout, jedná se bezpochyby o vyjádření relevantní pro posouzení důsledků smluvního ujednání. S výjimkou úředního ověření podpisů se přitom jedná o důkaz s rovnocenným obsahem jako prohlášení požadované v Informaci GŘŘ. Fakticky jediným rozdílem je absence úředního ověření podpisu, což je ovšem skutečnost, která nemůže zpochybňovat relevantnost důkazu, nýbrž může mít vliv toliko na hodnocení jeho pravosti. Případné relevantní pochybnosti správce daně o pravosti důkazu (tj. například o tom, že dané podání skutečně učinila osoba v něm uvedená), by přitom mohly být daňovým subjektem odstraněny. Správce daně však žádné takové relevantní pochybnosti nevyjádřil.

Co se týče navržených důkazů, soud neprováděl důkazy nad rámec obsahu správního spisu, neboť ty by nemohly přispět k dalšímu objasnění skutkového stavu věci. Postup správce daně v jiných věcech není předmětem přezkumu v nyní projednávané věci; z listin týkajících se postupu správce daně v těchto věcech by proto soud nemohl dovozovat nezákonnost nyní napadeného rozhodnutí.

VI. Shrnutí a náklady řízení

Soud z výše uvedených důvodů ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil žalobou napadené rozhodnutí. Jelikož se důvod zrušení vztahuje i na jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí, přistoupil soud podle § 78 odst. 3 s. ř. s. také ke zrušení tohoto rozhodnutí. Zároveň soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení jsou správní orgány vázány právním názorem zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 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 byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení žalobce sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 6.000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobce. Odměna zástupce činí dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsí žaloby a repliky) 3 x 3.100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 3 x 300 Kč. Celková výše nákladů řízení žalobce tak činí 16.200 Kč.

Osoby zúčastněné na řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení, neboť jim soudem nebyla uložena žádná povinnost, v souvislosti s níž by jim náklady vznikly (§ 60 odst. 5 s. ř. s. *a contrario*).

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 10. ledna 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu