



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Karla Kosteckého v právní věci žalobkyně **M.K.**, bytem XX, zastoupené eTAX s.r.o., se sídlem Komenského 87/3, 460 01 Liberec, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 12. 2012, č. j. 13297/12-1400-505479,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne ze dne 6. 12. 2012, č. j. 13297/12-1400-505479, s e z r u š u j e p r o n e z á k o n n o s t a v ě c s e v r a c í k d a l š í m u ř í z e n í ž a l o v a n é m u .**
- II. Žalovaný j e p o v i n e n n a h r a d i t ž a l o b k y n i n á k l a d y ř í z e n í v e v ý š í 9 8 0 0 K č , k r u k á m z á s t u p c e e T A X s . r . o . , s e s í d l e m K o m e n s k é h o 8 7 / 3 , L i b e r e c , v e l h ŭ t ě 1 5 d n ů o d p r á v n í m o c i t o h o t o r o z s u d k u .**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobu podanou v zákonné lhůtě domáhala zrušení shora označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v České Lípě (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 5. 2012, č. j. 114543/12/172960507411. Tímto platebním výměrem správce daně stanovil žalobkyni daň darovací ve výši 33 579 Kč, když předmětem daně byla bytová jednotka č. 641/4 se spoluvlastnickým podílem o velikosti 408/115118 na společných částech domu a pozemků č. XX a XX, zapsaných na LV XX a XX v k.ú. Doksy u Máchova jezera (dále také jen „bytová jednotka č. XX“ či „nemovitost“).

Protože s účinností od 1. 1. 2013 v souvislosti se zákonem č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky, přešla působnost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, jež vydalo žalobou napadené rozhodnutí, na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, označila žalobkyně žalovaného v souladu s ustanovením § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu

správního (dále jen s. ř. s.“) a s posledně označeným správním orgánem také soud jednal jako s žalovaným.

Žalobkyně za prvé namítala nicotnost rozhodnutí žalovaného dle § 102 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, neboť rozhodnutí jí doručené neobsahuje podpis úřední osoby dle § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Soubor dodaný do datové schránky obsahuje hlášení „Validity unknown“, tj. platnost podpisu neznámá, u záznamu je uvedeno Ing. Jiří Kotous, zástupce ředitelky, který podle žalobkyně není úřední osobou ve smyslu § 12 daňového řádu. Pokud soud v tomto pochybení neshledá nicotnost rozhodnutí, je třeba rozhodnutí z tohoto důvodu považovat za nezákonné.

Důvodem pro nezákonnost výroku a odůvodnění rozhodnutí žalovaného je dle žalobkyně uvedení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále „zákon o trojdani“), ve znění platných předpisů, zatímco v odůvodnění byl zákon označen jako ve znění pozdějších předpisů. Žalobkyně tak namítá, že v její věci bylo rozhodováno dle hmotně právního předpisu, který nebyl účinný ke dni právních účinků vkladu směnné smlouvy, tj. ke dni 7. 12. 2009. Žalobkyně dovozovala, že žalovaný rozhodoval podle zákona o trojdani ve znění ke dni 6. 12. 2012, zatímco správce daně ve znění ke dni 30. 5. 2012.

V dalším žalobním bodu žalobkyně žalovanému vytknula, že neurčitě označil předmět daně darovací, když neuvedl v souladu s § 5 zákona č. 344/1992 Sb., zákona o katastru nemovitostí, určitým způsobem nemovitosti, z jeho označení není zřejmé, které konkrétní bytové jednotky a podíly na společných částech domu jsou předmětem daně, když zde není uvedena předmětná budova. Žalovaný nesprávně uvedl, že vklad práva byl povolen dne 30. 12. 2001, namísto 30. 12. 2009, dále chybně uvedl, že dne 31. 8. 2011 byl správcem daně zahájen postup k odstranění pochybností, zatímco tento postup byl zahájen až dne 7. 9. 2011.

Podle žalobkyně žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvedl pouze obecné formulace a citace zákona bez souvislosti k dani darovací, která byla vyměřena platebním výměrem ze dne 30. 5. 2012, absentují zde právní úvahy žalovaného, na jakém konkrétním ustanovení zákona své domněnky založil a dle kterého ustanovení žalobkyni daň darovací vyměřil. Žalovaný se nevyjádřil k námitce, že základ daně darovací měl být snížen o cenu jiných nemovitostí, neboť žalobkyně nejen majetek nabyla, ale i pozbyla, což bylo namítáno již v rámci řízení vyměřovacího. Rovněž se nevyjádřil k námitce v odvolání, že správce daně při vyměření daně darovací nepřihlédl ke skutečnosti, že žalobkyně podle směnné smlouvy měla povinnost převést svůj byt, přičemž k tomuto závazku správce daně nepřihlédl a neponížil základ daně. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2008, č. j. 9Afs 3/2008, všechny dostupné na www.nssoud.cz, byl chybně aplikován, týkal se zástavního práva.

Žalobkyně dále brojila proti nezákonnému zahájení daňové kontroly dne 1. 3. 2012. Podle ní byla porušena zásada hospodárnosti, rychlosti daňového řízení, neboť daňová kontrola byla správcem daně zahájena ve fázi, kdy již shromáždil potřebné důkazy, žalobkyně žádné nové důkazní prostředky nenavrhovala a bylo zřejmé, že jde pouze o odlišný právní názor na právní skutečnosti posuzované správcem daně. Bylo povinností správcem daně rozhodnout, nikoli rozhodnutí oddalovat zahájením daňové kontroly. Správce daně tak porušil zásadu minimalizace zásahu státní moci do osobní sféry jednotlivce, když naplnění cíle

vysvětlení postupu správce daně mohlo dojít již v průběhu postupu při odstranění pochybností. Na vyjádření žalobkyně ze dne 28. 11. 2011 správce daně nesprávně aplikoval § 90 daňového řádu. Žalobkyně v žádném případě nepodávala návrh na pokračování dokazování, ani neučinila návrh na provedení důkazních prostředků a správce daně překročil své zákonné oprávnění při zahájení a vedení daňové kontroly. Žalobkyně proto namítala nezákonnost platebního výměru, jehož odůvodnění je založeno na zprávě o daňové kontrole, která vyplynula z nezákonné daňové kontroly.

K podstatě vyměření darovací daně žalobkyně uvedla, že jako důkaz předložila směnnou smlouvu, z jejíhož obsahu neplynulo, že právním úkonem bylo darování, tj. že by žalobkyni bylo bezúplatně poskytnuto majetkové plnění. Žalovaný ani správce daně přezkoumatelně nevyložili, proč právní úkon považovali za bezúplatný, když přímo ze směnné smlouvy vyplynulo, že majetek byl žalobkyní získán pouze za současného protiplnění, přičemž každá smlouva může být jak dvoustranná, tak i vícestranná, což zmínil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 5. 2011, 2 Afs 2/2011-62, přičemž žalobkyně s odkazem na tento rozsudek zdůraznila, že vzájemnost převodů vypovídá o pluralitě účastníků výměnné transakce a pokud je účastníků výměnné transakce více než dva, neodporuje charakteru výměny nemovitostí, pokud jeden z účastníků je nabyvatelem nemovitosti k jednomu, zatímco převodcem ke vztahu k jinému účastníkům. Žalobkyně uzavřela s tím, že daň darovací byla chybně vyměřena ze směnné smlouvy, protože právní úkon není předmětem daně darovací, absentuje zde základní znak, a to bezúplatnost. Žalovaný se nezabýval námitkami žalobkyně, že se nejedná o přechod nemovitostí, ale o převod nemovitostí, který je předmětem daně z převodu nemovitosti, nikoliv daně darovací.

Z uvedených důvodů žalobkyně navrhovala zrušení žalobou napadeného rozhodnutí a požadovala náhradu nákladů řízení.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný setrval na svém právním názoru. Podle něj napadené rozhodnutí obsahuje náležitosti dle § 102 daňového řádu, podle § 102 odst. 3 daňového řádu bylo zdůvodněno, podpis úřední osoby byl nahrazen uznávaným elektronickým podpisem. Ing. J.K. byl k podpisu oprávněn dle čl. III. odst. 1 ve spojení s čl. III. odst. 2 Podpisového řádu Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Rozhodnutí nelze považovat za nicotné. Žalovaný setrval na závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí. Žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel z ustanovení § 6 odst. 1 zákona o trojdani, ve kterém se říká, že předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Žalovaný v souladu s § 8 odst. 3 daňového řádu posoudil skutečný obsah právního úkonu, v tomto případě listiny označené jako směnná smlouva ze dne 2. 11. 2009, a podle obsahu právního úkonu určil, že smlouva je ve své podstatě trojí smlouvou darovací, nikoliv smlouvou směnnou. Smlouva nebyla sepsána v rozporu s právním řádem České republiky, ale z hlediska daňových zákonů byl její obsah posouzen v rozporu s tím, jak byla nazvána. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby.

Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem soud zjistil následující skutečnosti:

Mezi účastníky není sporu o tom, že dne 2. 11. 2009 byla dle § 611 občanského zákoníku uzavřena Směnná smlouva o vzájemné směně bytových jednotek mezi žalobkyní, O.Š. a P.K.. Podle této smlouvy byla žalobkyně vlastníkem bytové jednotky č. 640/10 (a příslušného podílu na společných částech domu), tuto jednotku se zavázala převést do vlastnictví P.K.. O.Š. byl vlastníkem bytové jednotky č. XX (a příslušného podílu na společných částech domu), kterou se zavázal převést do vlastnictví žalobkyně a konečně P.K. měl ve výlučném vlastnictví bytovou jednotku č. XX (a příslušný podíl na společných částech domu), kterou se zavázal převést O.Š.. V podrobnostech odkazuje soud na směnnou smlouvu a napadené rozhodnutí žalovaného, kde byly jednotlivé bytové jednotky identifikovány a popsány velikosti spoluvlastnických podílů na společných částech domů a identifikovány pozemky, na nichž se nemovitosti nacházely. Dle směnné smlouvy se účastníci dohodli, že se jedná o trojsměnu bytových jednotek a spoluvlastnických podílů, jež si směňují a převádějí s veškerým příslušenstvím, právy a povinnostmi, přičemž v článku V. se strany smlouvy dohodly, že pro tuto směnu mají bytové jednotky a spoluvlastnické podíly včetně příslušenství stejnou cenu s tím, že po provedení směny jsou vzájemné závazky účastníků beze zbytku vyrovnány a nemají vůči sobě v souvislosti se smlouvou nárok na doplatek za směňované bytové jednotky. Vklad vlastnického práva k nemovitostem byl povolen rozhodnutím Katastrálního úřadu pro Liberecký kraj, katastrální pracoviště Česká Lípa, dne 30. 12. 2009 pod č. j. V-6344/2009-501, s právními účinky ke dni 7. 12. 2009.

Výzvou ze dne 22. 12. 2010 vyzval správce daně žalobkyni k podání daňového přiznání k dani darovací. To bylo správci daně doručeno dne 27. 1. 2011, cena nabytého majetku byla žalobkyní v daňovém přiznání k dani darovací uvedena ve výši 0 Kč. Správce daně výzvou ze dne 29. 8. 2011 zahájil dle § 89 daňového řádu postup k odstranění pochybností, uvedl důvody pro vznik daně darovací s odkazem na to, že žalobkyně bezúplatně nabyla bytovou jednotku č. 641/4 a že základem daně darovací je dle § 7 odst. 1, 2 zákona o trojdani cena podle zvláštního právního předpisu. Žalobkyně reagovala tak, že darovací smlouva má být bezúplatná, při které se nedostává straně protihodnoty, hodnota daru byla 0 Kč. Písemností ze dne 8. 11. 2011 správce daně sdělil žalobkyni své závěry z postupu k odstranění pochybností ve věci daně darovací, uvedl, že nebyla naplněna podmínka směnné smlouvy, neboť se nejednalo o vzájemný protisměrný převod, ale tři na sobě nezávislé bezúplatné převody, a proto je třeba smlouvu posoudit jako smlouvu darovací, přičemž základ daně má být určen dle znaleckého posudku. Odpovědí ze dne 28. 11. 2011 vyjádřila s tímto právním hodnocením žalobkyně nesouhlas.

Toto podání správce daně posoudil jako návrh na pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2 daňového řádu a podle § 90 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 87 odst. 1 daňového řádu zahájil dne 1. 3. 2012 daňovou kontrolu. S kontrolními zjištěními byl daňový subjekt seznámen dne 10. 5. 2012, daňová kontrola byla ukončena projednáním správy o daňové kontrole ze dne 25. 5. 2012. Správce daně setrval na svém závěru, že nabytí bytové jednotky č. XX žalobkyní je darováním, když v případě směnné smlouvy nedošlo k tomu, že první strana věc přijímá od strany druhé a jako protiplnění jí jinou věc přenechává. K takové výměně podle správce daně na základě směnné smlouvy nedošlo, neboť dle ní jedna strana předává bezúplatně věc straně druhé, přičemž jinou věc přijímá od strany třetí. Správce daně tak setrval na tom, že uzavřená smlouva je ve své podstatě trojí smlouvou darovací, došlo k bezúplatnému nabytí majetku, když dle znaleckého posudku č. XX soudního znalce V.Š. činí hodnota žalobkyní bezúplatně nabytého nemovitého majetku

479 630 Kč, když kromě nemovitostí nedošlo k nabytí jiného majetku majetkového prospěchu. Podle správce daně sice předmětná směnná smlouva zavazuje žalobkyni jako obdarovanou osobu k povinnosti převodu majetku na jinou osobu, odečíst jeho hodnotu od základu daně z výše uvedeného důvodu nelze, neboť se nejedná o povinnost nebo dluh vázaný přímo k nabytí nemovitosti.

Platebním výměrem ze dne 30. 5. 2012 potom správce daně stanovil žalobkyni daň darovací ve výši 33 579 Kč a v odůvodnění platebního výměru uvedl, že daň darovací je vyměřena na základě daňové kontroly, jejíž průběh je zachycen ve zprávě o daňové kontrole ze dne 25. 5. 2012, č. j. 111491/12/172960507411, přičemž tato zpráva se považuje za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně podle § 147 odst. 4 daňového řádu.

V odvolání proti platebnímu výměru žalobkyně uvedla, že nesouhlasí s názorem správce daně, neboť občanský zákoník neobsahuje formulaci, že směnná smlouva je pouze dvoustranným právním úkonem. Každý z účastníků směnné smlouvy v daném případě věc pozbyl a věc nabyt, není tedy splněna základní podmínka k dani darovací, tj. nabytí věci darem bez protiplnění. Správce daně nepřihlédl ke skutečnosti, že podle směnné smlouvy měla žalobkyně povinnost odevzdat byt a neponížil základ daně, proto byla daň darovací stanovena v nesprávné výši.

Napadeným rozhodnutím žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a platební výměr na daň darovací potvrdil. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že nezjistil žádné nesprávnosti nebo nezákonnosti neuplatněné, které by mohly mít vliv na rozhodnutí. Žalovaný citoval příslušné ustanovení občanského zákoníku upravující darovací smlouvu a dovodil, že směnná smlouva se odlišuje tím, že jde o smlouvu úplatnou, ale úplata spočívá v tom, že se věc směňuje za jiné než peněžité plnění. V právním vztahu založeném směnnou smlouvou mají obě strany vůči sobě založena specifická práva a povinnosti, která jsou vázána na vzájemné nepeněžité protiplnění. Z toho podle žalovaného vycházel zákonodárce při stanovení poplatníka daně z převodu nemovitostí a základu daně z převodu nemovitostí, tedy že tento úkon se považuje za jeden převod. Žalobkyně však tuto základní podmínku, totiž že každá ze stran je považována ohledně věci, kterou směnou dává, za stranu prodávající, a ohledně věci, kterou směnou přijímá, za stranu kupující, nesplňuje. Žalovaný odkázal na ustanovení § 9 odst. 3 a § 8 odst. 1 písm. c) zákona o trojdani, podle kterých, jde-li o výměnu nemovitostí, převodce i nabyvatel jsou povinni platit daň společně a nerozdílně. Z obsahu směnné smlouvy však plyne, že došlo k násobnému převodu nemovitostí mezi třemi účastníky a jedná se o tři na sobě nezávislé právní úkony na základě, kterých vznikly po předložení listin správci daně tři předměty daně darovací, kdy účastníci nabyli majetek bez vzájemného protiplnění, tedy ve vztahu dárce obdarovaný. Žalobkyně nabyla právním úkonem bezúplatně nemovitost a na základě výše uvedeného je poplatníkem daně darovací.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s., v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Žalobu shodného obsahu, kterou se stanovení daně darovací z trojsměny bytových jednotek na základě směnné smlouvy ze dne 2. 11. 2009 bránila další strana této majetkové

transakce, soud projednával pod sp. zn. 59Af 4/2013, a nemá důvod se od svých závěrů odchýlit.

Na prvním místě bylo povinností soudu zabývat se namítanou nicotností rozhodnutí žalovaného. Důvody, pro které je rozhodnutí dle daňového řádu nicotné, obsahuje § 105 odst. 2 daňového řádu. Obecně lze shrnout, že se jedná o natolik závažné a nezhojitelné vady rozhodnutí, pro které je správní akt rozhodnutím jen zdánlivě. Žádné takové důvody uvedené v citovaném ustanovení daňového řádu či jiné, z nichž dovozuje nulitu správních aktů doktrína a judikatura správních soudů, soud v daném případě neshledal. Správce daně i žalovaný byli k vydání daňových rozhodnutí věcně příslušní, platební výměr ani rozhodnutí žalovaného soud nepovažuje za vnitřně rozporné či právně anebo fakticky neuskutečnitelné, rozhodnutí nebyla vydána ani na základě jiného nicotného rozhodnutí správce daně.

V namítaném pochybení, absenci podpisu úřední osoby na rozhodnutí žalovaného, jež bylo žalobkyni doručeno do datové schránky její zmocněnkyně, nicotnost rozhodnutí spatřovat nelze.

Podle § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu obsahuje rozhodnutí *podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby*.

Soud ověřil, že součástí správního spisu je originál rozhodnutí žalovaného, jež je opatřen vlastnoručním podpisem Ing. J.K., zástupce ředitelky. Z doručenky k tomuto rozhodnutí, jakož i z žalobkyní předložené kopie rozhodnutí žalovaného plyne, že rozhodnutí bylo zmocněnkyni žalobkyně doručeno do datové schránky a žalovaný rozhodnutí opatřil elektronickým podpisem. Tento postup žalovaného je zcela v souladu s § 42 daňového řádu a § 17 odst. 1 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a automatické konverzi. Při takovém způsobu doručení se postupuje dle uvedeného zákona, včetně jeho § 24 upravujícího konverzi dokumentu v listinné podobě pro účely doručování do datové schránky. Podle § 24 odst. 3 zákona o elektronických úkonech pak při konverzi do dokumentu obsaženého v datové zprávě opatří subjekt, který konverzi provedl, výstup svou uznávanou elektronickou značkou nebo uznávaným elektronickým podpisem osoby, která konverzi provedla, a zajistí, aby byl výstup opatřen kvalifikovaným časovým razítkem. Při doručování stejnopisu rozhodnutí v podobě datové zprávy elektronická konverze neobsahuje podpis oprávněné úřední osoby ve smyslu § 102 odst. 1 písm. g) věta před středníkem daňového řádu, takový vlastnoruční podpis „není vidět“ a žalovaný postupoval v souladu s § 102 odst. 1 písm. g) věta za středníkem daňového řádu a § 24 odst. 3 zákona o elektronických úkonech, opatřil-li při konverzi svého rozhodnutí do datové zprávy výstup elektronickým podpisem úřední osoby. Tento podpis byl ověřen jako elektronický podpis Ing. Jiřího Kotouse při konverzi dokumentu do listinné podoby, jak plyne z ověřovací doložky České pošty, a.s. jako subjektu oprávněného dle § 23 odst. 1 zákona o elektronických podpisech. Lze ještě podotknout, že záleží v zásadě na samotném správním orgánu (viz odkaz žalovaného na Podpisový řád tehdejšího Finančního ředitelství v Ústí nad Labem), kdo bude ve které věci oprávněnou úřední osobou a kdo bude písemné vyhotovení správního rozhodnutí podepisovat (bude-li např. oprávněných úředních osob v témže správním řízení více). Nadto je však třeba uvést, že ani případná vada v podpisu písemného vyhotovení správního rozhodnutí spočívající v podpisu jinou osobou, nezpůsobuje nicotnost rozhodnutí,

neboť k vydání rozhodnutí je věcně příslušný správní orgán, nikoli určitá úřední osoba. O tento případ se však v souzeném případě nejednalo.

K namítanému rozporu výroku a odůvodnění rozhodnutí žalovaného a aplikaci neúčinného hmotně právního předpisu soud uvádí následující. Nepřezkoumatelné z důvodu nesrozumitelnosti ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je správní rozhodnutí, jehož výrok je v rozporu s tím, jak je podstata rozhodnutí odůvodněna. Takovou vadu rozhodnutí soud neshledal.

Soud ověřil, že ve výroku napadeného rozhodnutí žalovaný skutečně uvedl, že rozhodoval podle zákona o trojdani, „ve znění platných předpisů“, zatímco v odůvodnění odkazoval na příslušná ustanovení zákona o trojdani s použitím dovětky „ve znění pozdějších předpisů“. Soud však v tomto postupu spatřuje spíše formulační nedostatečnost a nepřesnost při uvádění příslušného právního předpisu, než vadu intenzity způsobující nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Z tohoto nestejného odkazu žalovaného, jakož i z odkazu správce daně na zákon o trojdani s užitím dovětky „ve znění pozdějších předpisů“ užitím ve výroku platebního výměru, žalobkyně nesprávně dovozuje, že žalovaný postupoval při přezkumu platebního výměru podle zákona o trojdani ve znění ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, tj. ke dni 6. 12. 2012, a tedy retroaktivně, zatímco správce daně aplikoval nesprávně uvedený právní předpis ve znění dalších novelizací ke dni 30. 5. 2012. Uvedení příslušného zákona s dodatkem „ve znění pozdějších předpisů“ je běžně používanou praxí, jež reflektuje zásadu, že hmotně právní nárok se posuzuje dle příslušného zákona ve znění dalších novel platných v době vzniku daňové povinnosti, když případné otázky procesní, tedy např. skutečnost, že daň byla vyměřena až po nabytí účinnosti novely, nemohou mít na posouzení vztahu hmotně právního vliv.

Za podstatné soud považuje, že jak správce daně tak žalovaný citovali příslušná ustanovení zákona o trojdani ve znění, jež na případ žalobkyně aplikovali. S ohledem na to, že žalobkyně před správcem daně ani následně žalovaným nenamítala a nečiní tak ani v žalobě, že by některá novelizace zákona o trojdani ovlivnila v jejím případě správnost vyměření darovací daně, nepovažuje soud absencí uvedení zákona o trojdani ve znění všech novelizací účinných ke dni vzniku daňové povinnosti žalobkyně ve výroku rozhodnutí žalovaného, jakož i platebního výměru, za vadu rozhodnutí, jež by je činila nesrozumitelnými.

Soud neshledal důvodnou ani námitku nepřesného označení nemovitosti nabyté žalobkyní v rozhodnutí žalovaného. Naopak má za to, že z rozhodnutí žalovaného, jež tvoří jeden celek s platebním výměrem jako rozhodnutím vydaným v 1. stupni daňového řízení, jasně vyplývá, jakou nemovitost žalobkyně nabyla a jaké skutkové okolnosti byly v posuzovaném případě zjištěny. Bytová jednotka č. XX, kterou žalobkyně na základě posuzovaného právního úkonu nabyla, byla jednoznačně a nezaměnitelně žalovaným identifikována v úvodu odůvodnění rozhodnutí, a to včetně uvedení velikosti spoluvlastnického podílu na společných částech domu a pozemků, současně byly uvedeny příslušné LV, na nichž je nemovitost zapsána, zmíněn byl i příslušný katastrální úřad, jež LV vede, a uvedeno bylo i k. ú., v němž se předmětná nemovitost nachází. Podle přesvědčení soudu je v tomto směru rozhodnutí žalovaného určité a nezavdává žádné pochybnosti o tom, jaký nemovitý majetek byl posouzen jako předmět daně darovací.

Žalovaným nesprávně uvedený rok 2001 jako rok vydání rozhodnutí Katastrálního úřadu pro Liberecký kraj, pracoviště Česká Lípa, č. j. V-6344/2009-501, byl zjevnou chybou v psaní, jež na samotné vyměření daně darovací neměla žádný vliv.

Shodně lze uvést i k datu, kdy byl dle žalovaného zahájen postup správce daně k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. Samotný okamžik zahájení tohoto postupu a posouzení otázky, zda se tak stalo již vydáním výzvy dle § 89 odst. 1 daňového řádu jako rozhodnutí či až jejím doručením žalobkyni dne 7. 9. 2010 (§ 91 daňového řádu), nejsou v daném případě pro posouzení věci nijak podstatné, žalobkyně ani nenamítá, jakým způsobem byla v důsledku uvedení data 29. 8. 2010 (*pozn. soudu* žalobkyně v žalobě patrně nedopatřením uvedla datum 31. 8. 2010, kdy byla vydána výzva dle § 89 daňového řádu ve věci soudem řešené pod sp. zn. 59Af 4/2013) jako okamžiku zahájení postupu správce daně dle § 89 daňového řádu na svých procesních či dokonce právech hmotných při vyměření daně darovací zkrácena.

K překročení zákonného oprávnění správce daně pro zahájení daňové kontroly soud uvádí následující. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu *nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Dle odst. 3 cit. ustanovení pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.* Výkladem cit. ustanovení se již zabýval Nejvyšší správní soud, ve svém rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52, se vyjadřoval k postupu správce daně při odstranění pochybností, odlišnému účelu tohoto postupu a daňové kontroly, a také k oprávnění správce daně zahájit daňovou kontrolu i bez návrhu daňového subjektu. K této možnosti správce daně Nejvyšší správní soud uvedl:

... „*Stěžovatelka je názoru, že je-li zahájen postup k odstranění pochybností a není ukončen vydáním rozhodnutí, pak je jen na daňovém subjektu, zda navrhne pokračování v dokazování a iniciuje zahájení daňové kontroly či nikoliv. Podle stěžovatelky není tato iniciativa již v rukou správce daně. Tento právní názor však Nejvyšší správní soud nesdílí.*

Daňová kontrola (§ 85 a násl.) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně je rovněž tím, kdo daňové řízení (a postupy v něm) vede. Dospěje-li tedy správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu. Bylo by zcela bez procesní logiky, kdyby se správce daně musel již předem rozhodnout (bez řádné znalosti a prověření celé věci), který z instrumentů zvolí – zda užije postup k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolu. Zvolením jednoho z nich by pak podle logiky stěžovatelky vylučovalo užití druhého; tato alternativa nemůže obstát již jen z toho důvodu, že každý z nich správce daně volí v jiné skutkové situaci. Postup podle § 89 a násl. užije v případě, kdy již existují konkrétní dílčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však správcovy

pochybnosti odstraněny nejsou a daň není prokázána dostatečně věrohodně, správce daně výsledek tohoto postupu sdělí daňovému subjektu a ještě mu umožní podat návrh na doplnění dokazování. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, ať již jej má k dispozici, nebo je i nečinný, shledá-li správce daně důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly. “ ...

Ze shora uvedeného se podává, že zahájení daňové kontroly dne 1. 3. 2012 nebylo v rozporu s § 90 daňového řádu jen proto, že správce daně si nesprávně vyložil obsah podání žalobkyně ze dne 28. 11. 2011. Správce daně je totiž oprávněn „přejít“ z postupu podle § 89 daňového řádu na daňovou kontrolu a zahájit ji podle § 90 odst. 3 daňového řádu i bez výslovného návrhu daňového subjektu na pokračování v dokazování, má-li za to, že je třeba pokračovat v dokazování za účelem zjištění a stanovení daňové povinnosti v souladu se zákonem. V souzeném případě však k závěru o nezákonnosti daňové kontroly vede porušení základních zásad, jimiž se každý postup správce daně řídí, a to zásady legální licence, zásady zdrženlivosti a přiměřenosti a zásady rychlosti a hospodárnosti dle § 5 odst. 2, 3 a § 7 daňového řádu, jak žalobkyně namítala.

Z obsahu předloženého spisu správce daně totiž plyne, že správce daně vlastně žádnou daňovou kontrolu, která typicky spočívá ve zjišťování daňové povinnosti, prověřování tvrzení daňového subjektu a zjišťování okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti za pomoci dokazování, neprováděl. Kromě úkonů, v nichž spočívalo zahájení (protokol o zahájení daňové kontroly při ústním jednání dne 1. 3. 2012) a následně ukončení daňové kontroly (protokol o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 10. 5. 2012 a projednání zprávy o daňové kontrole dne 25. 5. 2012), správce daně žádnou kontrolní činnost směřující ke zjištění a stanovení výše daně darovací v případě nabytí bytové jednotky č. XX žalobkyní neuskutečnil, žádné skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti žalobkyně již nezjišťoval ani neprovéřoval, dokazování neprováděl. Daňová kontrola tak spočívala pouze v zopakování právního názoru správce daně, že nabytí předmětné nemovitosti považuje za darování a žalobkyně je poplatníkem daně darovací, a v umožnění k tomuto závěru se znovu vyjádřit. Zákonný účel daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu tak dle názoru soudu nebyl naplněn, když správce daně shodného stavu docílil již v rámci svého postupu dle § 89 daňového řádu.

Nicméně přes shora uvedené nedospěl soud v konkrétním případě žalobkyně k závěru, že platební výměr, jehož odůvodnění je založeno na zprávě o daňové kontrole zahájené dne 1. 3. 2012, by byl z tohoto důvodu nezákonný. Dostatečným podkladem pro vydání platebního výměru správce daně na daň darovací, jak ostatně zmiňuje žalobkyně, byl již výstup z postupu správce daně k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. Již ve svém sdělení k postupu k odstranění pochybností ze dne 8. 11. 2011, č. j. 55133/11/172960507411, správce daně ve smyslu § 90 odst. 1 daňového řádu sdělil žalobkyni závěry svého postupu a seznámil jí nejen se skutkovými zjištěními, ze kterých vycházel, ale také s právními důvody pro vyměření darovací daně, včetně uvedení základu daně a daňové povinnosti v konkrétní výši. O stejné důvody se pak opírala i zpráva o daňové kontrole, na kterou bylo odkázáno v odůvodnění platebního výměru. Za tohoto stavu nebyla žalobkyně nijak zkrácena na svých právech být seznámena s postupem správce daně a jeho zjištěními před vydáním platebního výměru. Důvody vydání platebního výměru byly žalobkyni dostatečně známy již ze sdělení

správce daně ze dne 8. 11. 2011, a pokud se na nich nic vypracováním zprávy o daňové kontrole ze dne 25. 5. 2012 nezměnilo, nevede odkaz na zprávu o daňové kontrole namísto odkazu na výsledek postupu správce daně k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu v odůvodnění platebního výměru (§ 147 odst. 4 daňového řádu, podle něhož *dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností*) k nezákonnosti platebního výměru.

Důvodnou soud ovšem shledal námitku týkající se nesprávného právního posouzení věci a výměření daně darovací v rozporu se zákonem.

Ustanovení § 6 odst. 1 zákona o trojdani ve znění účinném do 31. 12. 2010 upravuje předmět daně darovací tak, že předmětem je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem, přičemž předmětem darovací daně jsou i nemovitosti.

Soud souhlasí se žalobkyní v tom směru, že žalobkyně předmětnou bytovou jednotku č. 641/4, kterou správce daně a žalovaný učinili předmětem daně darovací, nenabyla bezúplatně jako dar od jejího dosavadního vlastníka. Správce daně a žalovaný nesprávně posoudili směnnou smlouvu jako tři na sobě nezávislé darování nemovitostí.

Uzavřením směnné smlouvy její tři strany, z nichž jednou byla žalobkyně, jasně projevíly svou vůli ve smyslu § 611 občanského zákoníku, a to směřit si navzájem popsaným způsobem bytové jednotky bez vzájemného doplatku k jedinému okamžiku. Z uzavřené směnné smlouvy jako vícestranného právního úkonu v žádném případě neplynula vůle stran bytové jednotky si darovat, tj. ve smyslu § 628 odst. 1 občanského zákoníku neplynula z ní vůle dosavadního vlastníka předmětné bytové jednotky tuto žalobkyni bezplatně přenechat, aniž by k tomu měl tento vlastník právní povinnost. Naopak z uzavřeného právního úkonu je zcela zřejmé, že žalobkyně předmětnou bytovou jednotku nabyla, ale nikoli jako dar, ale jako protiplnění za bytovou jednotku č. XX, kterou měla ve svém vlastnictví a kterou se uzavřenou smlouvou zavázala současně převést, byť nikoli přímo na vlastníka, od něhož nabyla bytovou jednotku č. XX. Ze směnné smlouvy nepochybně plyne vůle stran být považován za prodávajícího ohledně bytové jednotky, kterou ze svého vlastnictví převádí na jiného, a za kupujícího ohledně bytové jednotky, kterou přijímá, nikoli za obdarovaného, jehož by se snad mohla dotýkat povinnost vrátit dar při splnění podmínek § 630 občanského zákoníku.

Na posouzení směny bytových jednotek jako úplatného převodu nemovitostí nemůže nic změnit ani skutečnost, že směnná smlouva byla uzavřena nikoli pouze mezi žalobkyní a další stranou, ale i smluvní stranou třetí. V tomto směru žalobkyně případně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2011, č. j. 2 Afs 2/2011-62, všechny dostupné na www.nssoud.cz, který v souvislosti s předmětem daně z převodu nemovitostí dle § 9 odst. 3 zákona o trojdani výslovně zmiňoval i možnou vícestrannou výměnu nemovitostí. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dovodil, že:

„Jak upozornil krajský soud, zákon o trojdani pouze stanoví, že musí dojít k „výměně nemovitostí“, a to „vzájemnými převody“. Jakými formami se tak stane, je z pohledu tohoto

zákona zcela nerozhodné. Důležitý je toliko výsledek, tj. zda v konkrétním případě došlo či nedošlo k výměně nemovitostí vzájemnými převody. Vzájemnost převodů vypovídá o pluralitě účastníků „výměnné transakce“, tj. deklaruje, že k výměně nemovitostí musí dojít mezi nejméně dvěma subjekty. Vzájemnost převodů dále vypovídá o tom, že každý ze subjektů výměnné transakce musí být současně převodcem a nabyvatelem. V případě dvou účastníků sobě navzájem. Pokud je účastníků výměnné transakce více než dva, neodporuje charakteru výměny nemovitostí, pokud jeden z účastníků je nabyvatelem nemovitosti k jednomu, zatímco převodcem ve vztahu k jinému účastníku. Vzájemnost převodů konečně vypovídá o nutnosti blízké časové souslednosti dílčích převodů. Pokud by byl od jednotlivých dílčích převodů velký časový rozestup, bylo by nutné převody považovat za samostatné. Vzájemnost totiž vyžaduje uskutečnění sobě navzájem, tj. nikoli nejprve jeden samostatný převod a teprve následně převod další. Pokud jde o samotný pojem „výměny nemovitostí“, je pod ním nutné rozumět stav, kdy každá ze stran výměnné transakce za své nemovitosti obdrží nemovitosti druhé strany.“

Z uvedeného lze dovodit, že ustanovení § 9 odst. 3 zákona o trojdani, podle něhož jsou pro účely stanovení daně z převodu nemovitostí převody nemovitostí při jejich výměně považovány za jeden převod, lze vztáhnout i na vícestrannou výměnu nemovitostí. Není tak na místě posuzovanou trojstrannou výměnu nemovitostí uskutečněnou na základě jediné směnné smlouvy považovat za tři na sobě nezávislé darování nemovitostí a nabytí nemovitosti některým z nabyvatelů, který je však současně převodcem vlastní nemovitosti, považovat za bezúplatné nabytí nemovitosti a podrobit je darovací dani podle § 6 odst. 1 zákona o trojdani.

Soud tedy dospěl k závěru, že darovací daň ve výši 33 579 Kč byla žalobkyni správcem daně vyměřena v rozporu s § 6 odst. 1 zákona o trojdani, žalovaný pak odvolací námítky posoudil právně nesprávně. Pro úplnost lze žalovanému vytknout, že se řádně nevypořádal s jednou z dílčích odvolacích námitek. Pokud setrval na právním názoru správce daně, že předmětná majetková transakce je z pohledu žalobkyně darováním a je předmětem daně darovací, bylo jeho povinností vypořádat se s tím, proč nebyly dány důvody pro snížení základu daně darovací podle § 7 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani. Na vypořádání s tímto požadavkem žalobkyně, znovu výslovně uplatněným v odvolání proti platebnímu výměru, žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí rezignoval.

Podstata posouzení věci však spočívá v tom, že nabytí bytové jednotky č. 641/4 žalobkyní na základě trojstranné směny bytových jednotek správce daně a žalovaný posoudili v rozporu s § 6 odst. 1 zákona o trojdani. Z uvedeného důvodu soud žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil pro nezákonnost a věc vrátil v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude žalovaný vysloveným právním názorem soudu vázán ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s..

O náhradě nákladů řízení soud rozhodoval podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první, podle kterého 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. Ve věci byla úspěšná žalobkyně, soud jí proto proti žalovanému správnímu orgánu přiznal právo na náhradu nákladů řízení.

Náklady řízení před soudem jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč dle Sazebníku soudních poplatků. Dále jsou náklady řízení tvořeny odměnou zástupce - daňového poradce, jímž může být i právnická osoba (§ 35 odst. 2 s. ř. s.) za 2 úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, a to za převzetí a přípravu zastoupení a podání žaloby, tedy ve výši 2 x 3 100 Kč dle § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, dále náhradou hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 2 x 300 Kč, celkem ve výši 9 800 Kč. Náklady soudního řízení správního soud uložil žalovanému nahradit žalobkyni k rukám jejího zástupce ve stanovené výši ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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 ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Liberci dne 3. října 2013.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu