



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobce: **F. s. r. o., IČO X**
sídlem M. 952/23, X P.
zastoupený advokátem JUDr. Jaroslavem Kopou
sídlem Táborského nábřeží 790/3, 639 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2019, č. j. X, ve věci daně z nabytí nemovitých věcí

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci, žaloba, vyjádření žalovaného a replika žalobce

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2019, č. j. X, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 7. 5. 2019, č. j. X, kterým správce daně žalobci vyměřil daň z nabytí nemovitých věcí podle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákonné opatření o dani z nemovitých věcí“), a to ve výši

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

255 256 Kč. Změna provedená žalovaným spočívala v tom, že došlo k navýšení vyměřené daně o 240 Kč. Daň z nabytí nemovitých věcí byla žalobci vyměřena z důvodu koupě pozemků par. č. X – zastavěná plocha a nádvoří a par. č. X-zastavěná plocha a nádvoří, oba v k. ú. P. (dále jen „převáděné pozemky“). Podle žalovaného byla součástí převáděných pozemků rozestavěná stavba penzionu, a tudíž je jejich hodnota vyšší, než tvrdil v daňovém přiznání žalobce. Podle žalobce rozestavěná stavba penzionu není součástí převáděných pozemků, neboť ji vlastnil žalobce již v roce 2013 a nestala se tak součástí převáděných pozemků ke dni nabytí účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“). Tato otázka také tvoří jádro sporu v projednávané věci.

2. Žalobce namítal, že žalovaný nesprávně vyhodnotil zjištěné skutečnosti. Podle žalobce žalovaný nezohlednil, že pan R. Z., který žalobci prodal převáděné pozemky, a který s Magistrátem města Prostějov dne 17. 10. 2012 uzavřel veřejnoprávní smlouvu na výstavbu penzionu na převáděných pozemcích, stavbu penzionu nikdy sám neprováděl, nýbrž ji od počátku na své náklady prováděl žalobce. O tom svědčí také smlouva uzavřená dne 4. 3. 2013 mezi žalobcem a panem R. Z. a smlouva o dílo se společností T. W. S. s.r.o. Žalobce tedy nabyl vlastnické právo ke stavbě penzionu originárním způsobem výstavbou a stavba penzionu se tudíž nemohla stát součástí pozemku podle § 3054 OZ, nýbrž zůstala samostatnou nemovitou věcí podle § 3055 OZ. Proto neměla být ani hodnota stavby zohledněna při výpočtu daně z nabytí nemovitých věcí. Ostatní zjištěné skutečnosti (veřejnoprávní smlouva a její změna, možné zpětné vyhotovení smlouvy ze dne 4. 3. 2013) nejsou pro posouzení věci relevantní. Změna veřejnoprávní smlouvy podle žalobce jen dokládá, že byl dán do souladu skutečný stav, podle kterého byl stavebníkem penzionu žalobce, se stavem formálním, podle kterého byl jako stavebník veden R. Z.
3. Dále žalobce namítal, že žalovaný zatížil řízení vadou, když neprovedl jako důkaz účetní rozvahy a výkazy zisků a ztrát žalobce, které tvořily přílohy jeho daňových přiznání k dani z příjmů za roky 2012 a 2013. V těchto účetních rozvahách je uvedeno, že žalobce evidoval stavbu penzionu na převáděných pozemcích jako dlouhodobý majetek, tudíž že předmětnou stavbu měl ve svém vlastnictví a stavěl ji na vlastní náklady. Žalobce se provedení tohoto důkazu domáhal jak v řízení na prvním stupni, tak v řízení odvolacím. Podle žalobce však měl žalovaný povinnost tento důkaz provést i bez návrhu podle § 7 a § 78 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Jelikož nebyly provedeny v daňovém řízení, navrhl žalobce, aby je provedl soud.
4. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a ohledně právního posouzení věci odkázal na napadené rozhodnutí. K námitce týkající se neprovedení důkazu účetními rozvahami žalovaný uvedl, že důkazní břemeno v daňovém řízení tíží žalobce, ten však takový důkaz v řízení nenavrhl.
5. V následné replice žalobce jen zopakoval své argumenty uvedené již v žalobě a doplnil, že prohlášení učiněné R. Z. v rámci katastrálního řízení bylo natolik zmatečné, že jej nelze vůbec brát v potaz.

B. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

6. Krajský soud z předloženého správního spisu pro potřeby soudního přezkumu zjistil, že mezi R. Z. a žalobcem byla dne 22. 1. 2018 uzavřena smlouva, na základě které žalobce

nabyl převáděné pozemky. Zápis o převodu vlastnického práva byl v katastru nemovitostí zapsán dne 11. 4. 2018 s právními účinky ke dni 20. 3. 2018. Žalobce podal dne 18. 6. 2018 příznání k dani z nabytí nemovitých věcí, ve kterém ocenil převáděné pozemky bez hodnoty rozestavěné stavby penzionu a celkovou daň spočetl na 25 440 Kč. Správce daně výzvou ze dne 14. 9. 2018, č. j. X vyzval žalobce k tomu, aby odstranil pochybnosti spočívající v chybném zpracování znaleckého posudku (absence hodnoty rozestavěné stavby penzionu). Žalobce na výzvu nereagoval, proto správce daně platebním výměrem ze dne 7. 5. 2019, č. j. X vyměřil žalobci daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 255 256 Kč. Proti platebnímu výměru brojil žalobce odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím změnil, přičemž změna spočívala v tom, že došlo k navýšení vyměřené daně o 240 Kč.

C. Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
8. Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření o dani z nemovitých věcí platí, že *„předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je pozemkem, stavbou nebo jednotkou nacházejícími se na území České republiky“*.
9. Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatný převod vlastnického práva k nemovité věci. Základem daně je nabývací hodnota nemovité věci (srov. § 10 a násl. zákonného opatření o dani z nemovitých věcí). Na určení nabývací hodnoty má vliv nejen samotná hodnota nemovité věci, nýbrž i jejich součástí. Z tohoto důvodu je v projednávané věci stěžejní, zda rozestavěná stavba penzionu stojící na převáděných pozemcích byla ke dni převodu jejich součástí, a tedy měla být její hodnota zohledněna při určování základu daně, nebo nikoliv.
10. Žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel z toho, že stavba penzionu je součástí převáděných pozemků, jelikož žalobce v řízení neprokázal opak. Žalovaný svůj závěr o tom, že žalobce neunesl důkazní břemeno, vystavěl na tom, že smlouva ze dne 4. 3. 2013 uzavřená mezi žalobcem a R. Z., na základě které měl mít žalobce právo stavět penzion na převáděných pozemcích, které byly v té době ve vlastnictví R. Z., byla účelově sepsána se zpětným datem. K tomu vedly žalovaného následující úvahy. Penzion byl budován na základě veřejnoprávní smlouvy ze dne 17. 10. 2012 uzavřené mezi Magistrátem města Prostějov a R. Z. jakožto stavebníkem. Následně dne 23. 12. 2013 podal pan R. Z. u Katastrálního úřadu pro Olomoucký kraj, katastrální pracoviště Přerov návrh na rozdělení stavby penzionu na jednotky, které doložil prohlášením vlastníka budovy ze dne 20. 12. 2013. Ačkoliv byl tento návrh zamítnut z toho důvodu, že předmětná stavba penzionu nebyla zapsána v katastru nemovitostí a nebylo tak možné rozdělení na jednotky provést, bylo pro žalovaného stěžejní, že na konci roku 2013, tj. poté co měla být uzavřena smlouva ze dne 4. 3. 2013, prohlašoval v tomto řízení R. Z., že je vlastníkem předmětné stavby penzionu. Změnu veřejnoprávní smlouvy nelze provést soukromoprávní dohodou, nýbrž je nutné ji změnit jen novou veřejnoprávní smlouvou. Návrh na její změnu byl podán teprve v únoru 2014. Na jeho základě byla dne 6. 3. 2014 uzavřena nová veřejnoprávní smlouva s Magistrátem města Prostějov, ve které byl jako stavebník uveden žalobce.

Smlouva ze dne 4. 3. 2013 nebyla součástí správního spisu Magistrátu města Prostějov, tudíž je zjevné, že nebyla v řízení vůbec zohledněna. V této době již tedy byla stavba penzionu součástí převáděných pozemků. Smlouva ze dne 4. 3. 2013 je tudíž rozporná s ostatními zjištěnými skutečnostmi. Dále žalovaný zdůraznil, že na písemném vyhotovení smlouvy ze dne 4. 3. 2013 je razítko žalobce, ve kterém je uvedena adresa sídla „M. 952/23“, na této adrese však žalobce sídlí až od června roku 2015 (dle údajů z obchodního rejstříku). Do té doby sídlil na adrese M. 951/21. Při sepsání smlouvy ze dne 4. 3. 2013 tak žalobce nemohl opatřit tuto smlouvu razítkem s adresou, na které ještě nesídlil. Správce daně v této souvislosti poukázal na to, že v podáních učiněných při správě daní v roce 2013 a 2014 žalobce používal na svých písemnostech razítko se správnou adresou. Smlouva tak musela být sepsána zpětně. K listině nazvané „*Potvrzení o vypořádání všech vzájemných práv a závazků ze smlouvy o dílo ze dne 2. května 2012*“ ze dne 7. 6. 2016 žalovaný uvedl, že je jen stěží uvěřitelné, že by žalobce uzavřel smlouvu na výstavbu penzionu pouze v ústní podobě, bez písemného ujednání podstatných náležitostí a specifikace individuálních zadání objednatele. Navíc smlouvou o dílo se nezakládá vlastnické právo. To neřeší ani předmětné potvrzení. Stavba mohla být financována žalobcem, avšak zhodnocovala vlastnictví R. Z. O tom by svědčily i předložené faktury a výpisy z účetního deníku.

11. Krajský soud přisvědčuje argumentaci žalovaného. Žalovaný podle názoru soudu přesvědčivě odůvodnil, z jakých důvodů považuje smlouvu ze dne 4. 3. 2013 za účelově sepsanou s dřívějším datem, aby vytvořila dojem, že vlastníkem stavby penzionu byl v době nabytí převáděných pozemků žalobce.
12. Předmětná smlouva je vskutku v příkrém rozporu s prohlášením vlastníka ze dne 20. 12. 2013. Toto prohlášení rozhodně nelze považovat za zmatečné, jak tvrdí žalobce. Jedná se o výslovný projev vůle R. Z., který o sobě v řízení před katastrálním úřadem tvrdil, že je vlastníkem stavby penzionu. Důvodem pro zamítnutí návrhu nebyla jeho zmatečnost, nýbrž to, že předmětná stavba nebyla zaevidována v katastru nemovitostí. Proto nebylo ani možné stavbu penzionu rozdělit na jednotky. Za zásadní považuje soud také zjištění, že na smlouvě ze dne 4. 3. 2013 je uvedeno razítko žalobce s adresou sídla, na které ještě v té době nesídlil. Jiné vysvětlení, než že byla předmětná smlouva vyhotovena *ex post*, neexistuje. Pro úplnost je nutné říci, že ačkoliv to jistě není obligatorní náležitostí smlouvy, tak ani ve smlouvě ze dne 22. 1. 2018 není obsažen žádný odkaz na to, že by žalobce uplatňoval předkupní právo, které mělo být založeno smlouvou ze dne 4. 3. 2013.
13. Jakkoliv krajský soud považuje způsob, jakým žalovaný vyhodnotil smlouvu ze dne 4. 3. 2013 předloženou žalobcem, za zcela správný, musí nad rámec již vyřčeného uvést, že žalobce zcela opomenul skutečnost, že uvedenou smlouvu uzavřel pan R. Z. jakožto fyzická osoba s žalobcem. Nicméně R. Z. je a v době uzavření smlouvy také byl jediným společníkem a zároveň jednatelem žalobce. Taková smlouva je sice z právního hlediska přípustná, avšak pro její platnost bylo nutné, aby byla uzavřena v písemné formě s úředně ověřenými podpisy nebo ve formě notářského zápisu (srov. § 132 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013). Účelem této úpravy byla právě ochrana třetích osob a s tím spojená právní jistota. Žalobcem předložená smlouva byla uzavřena v prosté písemné podobě, a je tudíž absolutně neplatná (srov. také např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 7. 2014, sp. zn. 29 Cdo 689/2014). Ani kdyby tedy skutečně předmětná smlouva byla sepsána dne 4. 3. 2013, jak tvrdí žalobce, neměla by žádný vliv na to, že se stavba penzionu stala součástí převáděných pozemků ke dni nabytí účinnosti OZ. Žalobce by totiž realizoval stavbu bez jakéhokoliv právního důvodu na

cizím pozemku, nedošlo by ke změně vlastnictví ke stavbě a dne 1. 1. 2014 by se taková stavba stala součástí převáděných pozemků na základě § 3054 OZ.

14. Soud se ztotožňuje i s hodnocením listiny nazvané „*Potvrzení o vypořádání všech vzájemných práv a závazků ze smlouvy o dílo ze dne 2. května 2012*“ ze dne 7. 6. 2016, jak bylo provedeno žalovaným. Nad rámec toho, co uvedl žalovaný, soud dodává, že dle uvedené listiny měla být smlouva o dílo uzavřena dne 2. 5. 2012, nicméně dle smlouvy ze dne 4. 3. 2013 měl mít žalobce souhlas s výstavbou penzionu až od 4. 3. 2013, do té doby na výstavbě penzionu prováděl práce na svůj náklad R. Z. (srov. čl. I. bod 3 smlouvy ze dne 4. 3. 2013). Ze stejného důvodu je rozporné tvrzení žalobce uvedené v žalobě, že stavbu penzionu eviduje ve svém obchodním majetku již od roku 2012. Dříve než 4. 3. 2013 tedy dle posledně uvedené smlouvy ani nemohl začít s výstavbou. Přitom ve výpisech z účetních deníků je uveden ve prospěch společnosti T. W. S. s.r.o. výdaj ve výši 800 000 Kč již z roku 2012. Ani celková výše výdajů uvedená v žalobcem předložených výpisech ve prospěch společnosti T. W. S. s.r.o. nekoresponduje s tím, co je uvedeno v listině nazvané „*Potvrzení o vypořádání všech vzájemných práv a závazků ze smlouvy o dílo ze dne 2. května 2012*“ ze dne 7. 6. 2016.
15. K námitce týkající se neprovedení důkazů krajský soud uvádí, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Primárně tudíž musí v procesu dokazování vedeném správcem daně své břemeno unést daňový subjekt. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud daňový subjekt své důkazní břemeno neunes, rozhodne správce daně v jeho neprospěch.
16. Správce daně je podle § 92 odst. 2 daňového řádu povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Uvedená povinnost znamená, že správce daně je v rámci zjišťování daňově významných skutečností povinen postupovat co nejdůsledněji. Na straně druhé limitem pro toto pravidlo je důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Rozhodně není povinností správce daně vyhledávat za daňový subjekt důkazy, kterými by měl prokázat svá tvrzení.
17. Žalobce v podaném odvolání (v řízení před správcem daně byl zcela pasivní) tvrdil, že stavbu penzionu eviduje ve svém obchodním majetku jako dlouhodobý majetek. K tomuto tvrzení však žalobce nenavrl žádný důkaz. Neexistoval tak žádný důkazní návrh, který by snad mohl žalovaný opomenout provést, resp. vypořádat jej jiným způsobem. Nadto k účetním dokladům obecně se žalovaný vyjádřil v bodě 53 svého rozhodnutí, kde uvedl, že z nich nevyplývá otázka vlastnictví, nýbrž jen to, kdo stavbu penzionu financoval. Obdobně se pak vyjádřil i ve vyjádření k žalobě. Krajský soud s tímto názorem zcela souhlasí. Účetní rozvahy a výkazy zisků a ztrát nejsou s to prokázat existenci vlastnického práva. Tato skutečnost je prvním z důvodů, pro které krajský soud neprovedl uvedené dokumenty jako důkaz. Druhý z důvodů je ten, že soudy ve správním soudnictví sice přezkoumávají rozhodnutí správních orgánů i z hlediska skutkové stránky, zároveň je však nutné při tomto přezkumu přihlídnout ke specifické úpravě dokazování v daňovém řízení.

Daňový řád totiž zakládá břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňovým subjektům. Zásada plné jurisdikce uplatňující se ve správním soudnictví neznamená, že by daňový subjekt mohl důkazy předkládat a své břemeno tvrzení a břemeno důkazní „dohnat“ teprve v soudním řízení. Jestliže žalobce důkazní návrh v daňovém řízení nevznesl, ač mu v tom nic nebrání, nelze takový důkaz v soudním řízení provést (srov. např. rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, rozsudek ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91 nebo rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232). Právě o tento případ se nyní jedná. Žalobci nic nebránilo v tom, aby jako důkaz v daňovém řízení navrhl výkazy zisků a ztrát a také účetní rozvahy navrhl jako důkaz v daňovém řízení.

D. Závěr a náhrada nákladů řízení

18. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto jí podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
19. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 21. června 2021

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu