



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců JUDr. Davida Rause, Ph.D., a Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., v právní věci

žalobce: **A. K.**
bytem X
zastoupeného advokátem Mgr. Miroslavem Penkou
sídlem Středova 1, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2020, č. j. 24980/20/5100-31461-012952,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2020, č. j. 24980/20/5100-31461-012952, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, a to platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí ze dne 27. 11. 2019, č. j. 4679036/19/3005-70462-709744, kterým byla podle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“), a podle § 139, § 174 a § 90 daňového řádu a na základě daňového přiznání žalobce ze dne 8. 2. 2019 vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 152 000 Kč. Při kontrole údajů uvedených v daňovém přiznání vznikly správci daně pochybnosti týkající se splnění podmínek stanovených v § 55 zákonného opatření. Správce daně se pak neztotožnil s tvrzením žalobce, že doložená dohoda o zrušení kupní smlouvy splňuje podmínky upravující zánik daňové povinnosti dle uvedeného ustanovení.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

2. Žalobce předně namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože se žalovaný nevyrovnal s argumentací žalobce ohledně naplnění podmínek pro zánik daňové povinnosti dle § 55 odst. 1 písm. a) zákonného opatření. Žalovaný se k této argumentaci vůbec nevyjádřil.
3. Žalobce se dále domnívá, že je lhostejno, jakým způsobem se vlastnické právo navrátí původnímu vlastníku, tedy zda k tomu dojde odstoupením od smlouvy či jejím zrušením. Smysl a cíl takového jednání je stejný, tj. navrácení stavu do okamžiku před uzavřením příslušné smlouvy. Z tohoto pohledu nedává smysl, aby daná transakce podléhala dani z nabytí nemovitých věcí. Žalobce si je samozřejmě vědom toho, že v § 55 odst. 1 písm. a) zákonného opatření je jako důvod pro zánik daňové povinnosti stanoveno pouze odstoupení od smlouvy. Žalobce má však za to, že se jedná o opomenutí zákonodárce, a proto je třeba v tomto případě ustoupit od jazykového výkladu. Žalovaný zvolil strohý a formalistický výklad, který je v rozporu se smyslem a účelem zákona.
4. Co se týče § 55 odst. 1 písm. d) zákonného opatření, žalobce již v odvolání uvedl, že se strany v důsledku toho, že kupní cena za předmětnou nemovitost byla o 30 % nižší, dohodly na zrušení kupní smlouvy. Zákonné opatření přitom nestanovuje, zda je nutné naplnit danou podmínku jednostranným nebo dvoustranným právním jednáním. Žalobce je toho názoru, že danou podmínku beze zbytku splnil. Tato skutečnost vyplývá rovněž z listin, které jsou založeny v příslušných spisech katastrálního úřadu, přičemž prodávající následně nemovitost prodal za částku 5 000 000 Kč (cena dle původní smlouvy byla 3 800 000 Kč). Žalovaný bez jakéhokoliv odůvodnění důkaz příslušnými spisy neprovedl.
5. Ze shora uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

6. Žalovaný především odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námitky se ve své podstatě shodují s odvolacími námitkami proti platebnímu výměru. Pokud žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nevypořádání

námítky zánikem daňové povinnosti dle § 55 odst. 1 písm. a) zákonného opatření, tak žalobce takovou námitku nevznnesl před správcem daně ani před žalovaným. Z § 55 odst. 1 písm. a) zákonného opatření je pak zřejmé, že zákonodárce zvolil taxativní výčet případů, ve kterých dojde k zániku daňové povinnosti. Byl-li by úmysl zákonodárce takový, jak ho presumuje žalobce, jistě by namísto taxativního výčtu použil všeobsažnou formulaci, která by dopadala na širší spektrum možných podmínek. Výklad zastávaný žalobcem nepodporuje ani důvodová zpráva. V daňovém řízení nebylo třeba zjišťovat, zda a v jaké míře se skutečná hodnota nemovité věci odlišovala od ujednání v kupní smlouvě, neboť uplatnění práv z neúměrného zkrácení bylo v posuzované věci zákonem i dohodou smluvních stran vyloučeno.

7. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl. I žalovaný na svém procesním postoji setrval během celého řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

8. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s. ř. s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
9. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
10. Nejprve bylo třeba se vypořádat s uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností či vad předcházejícího správního řízení.
11. V nyní posuzované věci žalobce namítá, že se žalovaný nevypořádal s námitkou týkající se naplnění podmínky pro zánik daňové povinnosti dle § 55 odst. 1 písm. a) zákonného opatření. Zdejší soud však dává za pravdu argumentaci žalovaného obsažené ve vyjádření k žalobě. Takovou námitku totiž žalobce v daňovém řízení vůbec nevznnesl. Žalobce se v podání „odstranění vad odvolání“ ze dne 10. 2. 2020 dovolával pouze splnění podmínky uvedené v § 55 odst. 1 písm. d) zákonného opatření. Vyjádření žalobce ani v náznaku neobsahuje argumentaci, kterou by bylo možno vykládat tak, že se rovněž dovolával splnění podmínky pro zánik daňové povinnosti uvedené v § 55 odst. 1 písm. a) zákonného opatření. Ostatně argumentaci splněním podmínky dle § 55 odst. 1 písm. d) zákonného opatření žalobce zaujal od samého počátku; viz daňové přiznání ze dne 8. 2. 2019 a dále vyjádření ze dne 27. 8. 2019 na výzvu správce daně k odstranění pochybností. Žalovaný tedy nepochybil, pokud se touto otázkou nezabýval. Napadené rozhodnutí tak ani nemůže trpět vadou nepřezkoumatelnosti ze žalobcem uvedeného důvodu. Nepřezkoumatelné není nadto ani z jiného důvodu.
12. Dále se soud zabýval dalšími žalobními body.
13. Podle § 55 odst. 1 písm. a) zákonného opatření daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí zaniká v případě odstoupení od smlouvy, na jejímž základě bylo nabyto vlastnické právo k nemovité věci.
14. Podle § 55 odst. 1 písm. d) zákonného opatření daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí zaniká v případě zrušení smlouvy v důsledku neúměrného zkrácení.

15. Podle § 55 odst. 2 zákonného opatření daňová povinnost podle odstavce 1 zaniká pouze tehdy, pokud a) vlastníkem nemovité věci je původní vlastník nebo osoba, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence vlastnického práva původního vlastníka, a b) skutečnost podle odstavce 1 poplatník uplatní v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání.
16. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
17. Podle § 1793 odst. 1 věty první zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, zavázali-li se strany k vzájemnému plnění a je-li plnění jedné ze stran v hrubém nepoměru k tomu, co poskytla druhá strana, může zkrácená strana požadovat zrušení smlouvy a navrácení všeho do původního stavu, ledaže jí druhá strana doplní, oč byla zkrácena, se zřetelem k ceně obvyklé v době a místě uzavření smlouvy.
18. Pokud jde o námitku týkající se § 55 odst. 1 písm. d) zákonného opatření uplatněnou v žalobě, tak žalobce obdobnou námitku vymezil již v odvolání, aniž by v podané žalobě jakkoli zareagoval na argumentaci žalovaného. Žalovaný přitom uvedl, že skutečnost, že došlo ke zrušení smlouvy v důsledku neúměrného zkrácení, prokazuje nabyvatel vlastnického práva, tj. žalobce. Ten však to, že sjednaná kupní cena byla o 30 % nižší, žádným dokladem neprokázal. Žalovaný pak poukázal na to, že prodávající společnost k takovému postupu neměla oprávnění, neboť vystupovala v právním vztahu jako podnikatel a podle § 1797 občanského zákoníku podnikatel, který uzavřel smlouvu při svém podnikání, nemá právo požadovat zrušení smlouvy podle § 1793 odst. 1 občanského zákoníku. Dále žalovaný poukázal na to, že z dohody o zrušení kupní smlouvy nevyplývá, že by k neúměrnému zkrácení došlo. Nadto dospěl k závěru, že v dané věci se aplikuje § 1794 odst. 2 občanského zákoníku, podle kterého právo podle § 1793 nevzniká ani tehdy, vzdala-li se jej zkrácená strana výslovně a prohlásila-li, že plnění přijímá za mimořádnou cenu ze zvláštní obliby, anebo souhlasila-li s neúměrnou cenou, ač jí skutečná cena plnění byla nebo musela být známa. Žalovaný přitom odkázal na čl. III bodu 3.5 kupní smlouvy, dle kterého se strany práva dle § 1793 občanského zákoníku vzdaly.
19. Zdejší soud souhlasí se závěrem žalovaného, tj. že žalobce, na kterém nepochybně leží důkazní břemeno ohledně prokázání zrušení smlouvy v důsledku neúměrného zkrácení, toto důkazní břemeno neunesl. Zdejší soud však k tomuto závěru oproti žalovanému dospěl na částečně jiném základě. Dle zdejšího soudu totiž *de facto* existuje jediný způsob, jakým lze dané důkazní břemeno unést. Je sice pravdou tvrzení žalobce, že § 55 odst. 1 písm. d) zákonného opatření nestanovuje, zda je nutné danou podmínku naplnit jednostranným či dvoustranným právním jednáním, nicméně je předně nutné zabývat se samotným § 1793 odst. 1 občanského zákoníku, ve kterém je institut neúměrného zkrácení zakotven. Toto ustanovení přitom hovoří o „možnosti zkrácené strany požadovat zrušení smlouvy“. Z toho je třeba dovodit, že pro zrušení smlouvy ve smyslu daného ustanovení je nutné autoritativní rozhodnutí soudu na návrh zkrácené strany. K témuž závěru dospívá též *Hulmák, M. a kol.*: Občanský zákoník V. Závazkové právo. Obecná část (§ 1721–2054). Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, ve kterém je uvedeno: „*Nepostačí pouhé jednostranné jednání adresované protistraně. Nutnost uplatnit neúměrné zkrácení soudně plyne z toho, že:*

(a) Výraz „může zkrácená strana požadovat zrušení smlouvy“ značí, že zrušení je nutno požadovat po jiné entitě než druhé smluvní straně; jediná v úvahu rozumně připadající entita je soud. Proti druhé smluvní straně by se totiž zrušení smlouvy uplatnilo jednostranným právním jednáním; jeho dojitím do dispoziční sféry druhé strany by smlouva bez dalšího zanikla; nebylo by tu co po druhé straně „požadovat“ či čeho se „domáhat“. Výrazy požadovat či domáhat po protistraně mají smysl jen ve vztahu k určitému plnění. (Obdobně Janoušek, 2014, část V.)

(b) ObčZ používá výraz „domáhat se zrušení závazku“ v § 2000 odst. 1 větě první, kde značí zrušení závazku soudem (srov. § 2000 odst. 1 větu druhou), a výraz „domáhat se neplatnosti“ v § 283, kde se má na mysli domáhání se vůči soudu. Výrazy domáhat se či požadovat ObčZ ve vztahu k druhé smluvní straně používá, jen jde-li o plnění, ne jde-li o zrušení smlouvy či její relativní neplatnost.

(c) Výraz „může zkrácená strana požadovat zrušení smlouvy“ je převzat z § 934 OZO, kde se rovněž nevymezuje, u koho se má zrušení požadovat. Přitom i dle stávající rakouské judikatury (srov. např. rozhodnutí rakouského OGH 4 Ob 517/73) a doktríny (Rummel, 2002, s. 1900, komentář k § 934 marg. č. 7) není pochyb, že zrušení smlouvy je nutno požadovat u soudu. (Vzhledem k tomu, že rakouské právo upřednostňuje zrušení závazku soudem častěji než to české, srov. Grošpic, 2013, část IV., jedná se jen o podpůrný argument k bodům 1. a 2. výše.)“

Závěr, že „zákonodárce tu má skutečně na mysli soudní zrušení smlouvy, tedy rozhodnutí konstitutivní“, je zastáván rovněž v komentáři Švestka, J. a kol.: Občanský zákoník V. Závazkové právo. Obecná část (§ 1721–2054). Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2014.

20. Jelikož žalobce daňovým orgánům nedoložil autoritativního rozhodnutí soudu (na návrh prodávajícího), nemohl v posuzované věci důkazní břemeno unést.
21. Nad rámec uvedeného lze snad ještě dodat, že i kdyby k podání návrhu v posuzované věci došlo, zřejmě by o neúměrné zkrácení nešlo; viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 1. 2022, sp. zn. 32 Cdo 42/2021, dle kterého „v poměrech současné právní úpravy, která žádnou konkrétní hranici představující neúměrné zkrácení nestanoví, lze za výchozí pravidlo považovat zákaz zkrácení přes polovic. Jinak řečeno hrubým nepoměrem vzájemných plnění bude hranice zhruba do poloviny vzájemných plnění (rozpětí 45 až 55 %), od níž se soud odchýlí pouze, budou-li pro to zvláštní důvody.“ Žalobce přitom uvádí, že prodávající následně nemovitost prodal za 5 000 000 Kč (žalobce ji koupil za 3 000 000 Kč). Ke zkrácení přes polovic tedy nedošlo. Výše uvedené však zdejší soud uvádí pouze pro úplnost.
22. Při vypořádání poslední námitky žalobce se zdejší soud musel zabývat posouzením, zda dohoda o zrušení kupní smlouvy na nemovitosti uzavřená ve smyslu § 1981 občanského zákoníku představuje důvod pro zánik daňové povinnosti ve smyslu § 55 odst. 1 zákonného opatření.
23. K tomuto je předně třeba uvést, že obdobnou otázkou se zabýval již Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 7. 3. 2022, č. j. 16 Af 12/2020 – 47, kde uvedl: „žalovaný správně poukázal v napadeném rozhodnutí, že žalobkyní předložená dohoda o zrušení kupní smlouvy, uzavřená dle § 1981 občanského zákoníku, nespadá do žádné kategorie důvodů vymezených v § 55 odst. 1 zákonného opatření, s čímž soud zcela souhlasí a dodává, že výčet důvodů v § 55 odst. 1 zákonného opatření je nepochybně taxativní, přičemž dohoda o zrušení závazku uzavřená ve smyslu § 1981 občanského zákoníku představuje zcela jiný právní institut než žalobkyní zmiňované odstoupení od smlouvy. V případě odstoupení od smlouvy se jedná o jednostranný úkon, zatímco v případě dohody jde o dvoustranný úkon. Právní nauka označuje

předmětnou dohodu o zrušení závazku termínem dissoluce, přičemž podstatou tohoto institutu je zrušení závazku dohodou, aniž by vznikl nový závazek. Okolnost, že účastníci sjednali zrušení závazku s účinky ex tunc, není dle názoru soudu významná, jelikož sice dissoluce s účinky ex tunc má shodné právní účinky jako odstoupení od smlouvy, avšak stále se jedná o odlišný právní institut. Bylo věcí zákonodárce, aby stanovil, v jakých konkrétních případech neplatnosti či zániku závazků dochází k zániku daňové povinnosti. Pokud by zákonodárce chtěl postihnout zánikem daňové povinnosti všechny případy, kdy dojde v budoucnu k zániku závazku, mohl by použít jinou (obecnější) formulaci § 55 odst. 1 zákonného opatření. Jestliže se však zákonodárce rozhodl konkrétně vymezit jednotlivé případy, ve kterých dochází k zániku daňové povinnosti, tak z toho soud usuzuje, že zákonodárce chtěl přivodit zánik daňové povinnosti nikoli obecně při jakémkoli zániku závazků, nýbrž ve specifických vyjmenovaných případech. Lze se domnívat, že dissoluce nebyla zařazena jako důvod zániku daňové povinnosti do § 55 odst. 1 zákonného opatření z toho důvodu, aby zákonodárce předešel spekulativnímu jednání smluvních stran, kdy by například bylo možné, aby formou dissoluce (na místo využití jiného smluvního institutu) zrušily smluvní strany po dlouhé době svůj závazek a měly by v takovém případě nárok na vrácení zaplacené daně. Není však úkolem soudu, aby dále spekuloval o důvodech, které zákonodárce vedly k přijetí § 55 odst. 1 v podobě uvedené v zákonném opatření“.

24. Zdejší soud s výše uvedeným souhlasí a dodává, že kdyby bylo (slovy žalobce) jediným cílem právní úpravy navrácení do původního stavu, nebylo by třeba, aby zákonodárce vymezoval v § 55 odst. 1 zákonného opatření množinu případů, při kterých daňová povinnost zaniká. Prakticky by při vypuštění § 55 odst. 1 zákonného opatření stačilo modifikovat ustanovení § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření, tj. že daňová povinnost zaniká tehdy, pokud vlastníkem nemovité věci je původní vlastník nebo osoba, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence vlastnického práva původního vlastníka. Je však zřejmé, že ono navrácení do původního stavu je pouze jednou z nutných podmínek pro zánik daňové povinnosti. K tomu pak musí dojít jedním ze způsobů stanovených v § 55 odst. 1 zákonného opatření. Zdejší soud tak má za to, že zákonodárce takovou konstrukcí sledoval jistý cíl (ostatně, o jaký cíl se může jednat, naznačil Krajský soud v Ústí nad Labem), argument žalobce, že se jedná o pouhé opomenutí zákonodárce, tak nemůže uspět.
25. S ohledem na shora uvedené nebylo třeba dokazovat výsledkem jednatele Čtyřlístek bydlení s.r.o., neboť důvody k uzavření dohody o zrušení kupní smlouvy nejsou pro rozhodnutí ve věci podstatné.
26. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti; žalobu tak jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V. Náklady řízení

27. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

Poučení:

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.

Brno dne 22.9.2022

Petr Šebek v.r.
předseda senátu