

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **J. H.**, zast. JUDr. Vítem Vohánkou, advokátem, se sídlem Na Zámecké 457/5, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2016, č. j. 1451/16/5100-31461-700796, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 5. 9. 2017, č. j. 48 Af 8/2016 - 55,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti 4.114 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce JUDr. Víta Vohánky, advokáta.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí – platební výměr na daň z převodu nemovitostí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územního pracoviště v Příbrami (dále jen „správce daně“), ze dne 12. 5. 2015, č. j. 2561532/15/2120-70461-201415, kterým byla podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve spojení s § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, a podle § 145 odst. 1 ve spojení s § 98 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, žalobci vyměřena podle pomůcek daň z převodu nemovitostí ve výši 186.711 Kč.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu. Namítal, že nikdy neuzavřel žádnou kupní smlouvu. Vyjádřil přesvědčení, že nemůže být povinen platit daň z převodu nemovitostí, jejichž vlastníkem nebyl, jejichž vlastnictví nepřevedl, o jejichž převodu ani nevěděl, neučinil v tomto směru žádné právní jednání a ani neobdržel žádné plnění. K údajnému nabytí nemovitostí žalobcem a následně i k jejich převodu a neodpovídajícímu zápisu tohoto převodu v katastru nemovitostí došlo pravděpodobně v důsledku neoprávněného užití osobních údajů žalobce a jeho osobních dokladů. Zneužití dokladů žalobce oznámil orgánům činným v trestním řízení dne 23. 4. 2012 a opětovně i dne 30. 10. 2014. Osobní doklady byly žalobci odcizeny v roce 2011 a stěžovatel toto odcizení včas nahlásil příslušným orgánům. Žalobce dále upozornil, že dle vyrozumění Policie ČR ze dne 7. 11. 2014 je vedeno prověřování věci za účelem zjištění trestné činnosti a pachatele. Správci daně i žalovanému tyto skutečnosti doložil, přesto k nim tento nepřihlédl a absolutní neplatnost právního jednání, na jehož základě byla daň vyměřena, odmítl posoudit. Správce daně ale komunikoval s vyšetřovatelem a měl veškeré informace a listinné podklady.

[3] Žalobce tedy nebyl účastníkem smlouvy o nabytí nemovitostí, ani o převodu nemovitostí. Podle informací dostupných žalobci bylo zneužito i razítko notářky, která měla podpisy účastníků ověřit, neboť v její ověřovací knize není žádný záznam o ověření podpisů účastníků. Finanční úřad je oprávněn vyměřit daň pouze převodci jako účastníkovi právního jednání, žalobce však účastníkem takového jednání nebyl, není tak jeho povinností daň z převodu nemovitostí platit. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 143/2004 - 80 žalobce uvedl, že žalovaný byl povinen přezkoumat napadený platební výměr i z hlediska dodržení podmínek stanovení daně, mezi které bezpochyby patří i prověření skutečnosti, zda se jedná o daňový subjekt, který je povinen určenou daň platit, a zda nastala skutečnost, na základě které lze zahájit daňové řízení. Protože vyvstala otázka platnosti smlouvy, která údajně měla zakládat daňovou povinnost žalobce, bylo na žalovaném, jakož i na správci daně, aby tuto otázku posoudil, nebo dal podnět k jejímu posouzení jinému orgánu. Správce daně není vázaný rozhodnutím katastrálního úřadu ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu (nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 298/98). Absolutní neplatnost předmětné kupní smlouvy nastává ze zákona a měla by být správními orgány zkoumána z úřední povinnosti jako předběžná otázka.

[4] Krajský soud v Praze shora uvedeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud předeslal, že podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 161/2014 - 84 je třeba rozlišovat vznik povinnosti podat daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí na straně jedné a vznik samotné daňové povinnosti na straně druhé. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným v tom, že správním orgánům nesvědčí oprávnění učinit si úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin. Neztotožnil se však již se závěry žalovaného, že si s ohledem na probíhající úkony v trestním řízení nemůže učinit úsudek o platnosti kupní smlouvy.

[5] Posouzení absolutní neplatnosti kupní smlouvy, která je podkladem pro vznik povinnosti hradit daň z převodu nemovitostí, je předběžnou otázkou, kterou musí finanční orgány posoudit dle § 99 odst. 1 daňového řádu (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 94/2004 - 50). Výsledek policejního vyšetřování jistě může mít pro

posouzení absolutní neplatnosti určité smlouvy správními orgány jako předběžné otázky svůj význam, ovšem většinou nebudou podklady orgánů činných v trestním řízení jediné a určující pro samotné závěrečné posouzení takto vymezené předběžné otázky.

[6] Pokud by bylo prokázáno, že žalobce skutečně neuzavřel kupní smlouvu, a tedy že smlouva je z hlediska nedostatku vůle některého z účastníků absolutně neplatná, musel by být důsledkem takového zjištění závěr, že v dané věci nedošlo k převodu vlastnického práva, a tedy ani ke vzniku povinnosti hradit daň z převodu nemovitostí. Krajský soud poukázal na § 92 daňového řádu a konstatoval, že důkazní povinnost daňového subjektu je postavena na zásadě, že má povinnost sám daň přiznat a vedle toho též povinnost svá tvrzení doložit. Důkazní břemeno daňového subjektu však neznamená, že musí prokazovat cokoliv, co je pro správné zjištění a stanovení daně podstatné, nýbrž jen skutečnosti, které sám tvrdí. Krajský soud shledal, že v projednávané věci nelze odhlédnout od specifických okolností spočívajících především v tom, že žalobce nejpozději v rámci odvolání proti platebnímu výměru své námitky (tvrzení týkající se absolutní neplatnosti smlouvy) uvedl dostatečně detailně a způsobem, který žalovanému nejenže umožňoval provést další zjištění (dokazování) ve smyslu žalobcem uvedených tvrzení, ale přímo jej k tomu vedl. Podle názoru krajského soudu nelze vždy lpět formalisticky na tom, aby daňový subjekt k naplnění své povinnosti plynoucí z § 92 daňového řádu výslovně označil v rámci svých tvrzení konkrétní důkazní návrh, pokud ten lze zjevně dovodit z dostatečně určitých tvrzení. Žalobce, který tvrdil, že nemá o uskutečněných úkonech jakékoliv povědomí, se navíc nacházel v poměrně obtížné situaci, kdy měl navrhovat důkazy pro svá tvrzení zpochybňující skutečnosti, o kterých neměl bližší informace, neboť jejich existenci popíral.

[7] Za těchto okolností pak lze podle názoru krajského soudu klást zvýšené požadavky na žalovaného v tom smyslu, aby se na základě tvrzení žalobce otázkou vzniku daňové povinnosti (neplatnosti dané kupní smlouvy) podrobněji zabýval a případně vyvrátil shromážděním dalších důkazů tvrzení žalobce, ostatně povinností správce daně je přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Absolutní neplatnost smlouvy je otázkou, k níž se přihlíží *ex offo* (srov. např. nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1138/08), není založena rozhodnutím soudu, nýbrž je dána od počátku a soudy a správní orgány jsou povinny k takové neplatnosti přihlížet, resp. v případě závažných indicií tuto otázku důkazně prověřit, a to i bez odpovídajícího formálně vymezeného důkazního návrhu.

[8] Přestože tedy žalobce nesplnil svoji povinnost spočívající v podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí v návaznosti na stav zápisu práva katastru nemovitosti, nelze akceptovat posouzení žalovaného v otázce vzniku daňové povinnosti žalobce v návaznosti na namítanou absolutní neplatnost kupní smlouvy. Neobstojí ani část odůvodnění rozhodnutí, v níž se žalovaný zabývá významem trestního řízení pro posouzení absolutní neplatnosti dané smlouvy. Žalovaný nevyšel z dostatečných podkladů a skutkový stav, který vzal za základ napadeného rozhodnutí, zjevně vyžaduje v návaznosti na tvrzení žalobce (i některé jím předložené důkazy) zásadní doplnění. Toto doplnění je přitom v takovém rozsahu, který překračuje povahu řízení před správním soudem. Krajský soud uzavřel, že v dalším řízení bude na žalovaném, aby se opětovně zabýval otázkou vzniku daňové povinnosti žalobce, resp. neplatnosti kupní smlouvy v návaznosti na tvrzení žalobce a řádně provedené další dokazování.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[9] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel") kasační stížnost, v níž v prvé řadě upozornil na skutečnost, že správní orgány nepřehlédly tvrzení žalobce, že k převodu nemovitostí došlo na základě zneužití jeho osobních dokladů a vyvinuly v návaznosti na toto tvrzení žalobce značné úsilí ke zjištění rozhodných skutečností a posouzení daňové povinnosti žalobce s ohledem na možnou neplatnost kupní smlouvy. Správce daně měl k dispozici výpisy z katastru nemovitostí, jež prokazovaly právní stav daných nemovitostí a z nichž vyplývá, že nabývacím titulem k zápisu vlastnického práva žalobce k daným nemovitostem do katastru nemovitostí je kupní smlouva ze dne 25. 11. 2011 s právními účinky vkladu práva ke dni 30. 11. 2011. K úplatnému převodu vlastnických práv k nemovitostem z žalobce na pana P. N. došlo na základě kupní smlouvy ze dne 25. 1. 2012 s právními účinky vkladu práva ke dni 26. 1. 2012. Výpisy z katastru nemovitostí jsou významným důkazním prostředkem s ohledem na materiální publicitu veřejných seznamů zakotvenou v § 980 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Správce daně dále disponoval danými kupními smlouvami, které mají všechny obligatorní náležitosti a jsou opatřeny ověřovací doložkou s razítkem JUDr. Evy Nohejlové, notářky. Kupní smlouvy tedy nevykazují žádné pochybnosti o tom, že jsou způsobilými nabývacími tituly.

[10] Stěžovatel se ztotožnil s krajským soudem v otázce vymezení rozložení důkazního břemene a zdůraznil, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Provedením listinných důkazů - kupních smluv a výpisů z katastru nemovitostí byla jednoznačně naplněna důkazní povinnost správce daně ve vztahu k prokázání uskutečněného platného převodu vlastnického práva, což ostatně potvrdil rovněž krajský soud. Žalobce v rámci daňového řízení naprosto rezignoval na svoji důkazní povinnost, když se bez dalšího omezil na tvrzení, že mu byly odcizeny osobní doklady a věc nyní řeší Policie ČR. O tom, že žalobce zanedbal svoji důkazní povinnost, podle stěžovatele svědčí i fakt, že v rámci daňového řízení nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly tvrzení, že žalobce je stranou kupní smlouvy pouze formálně, tudíž je smlouva neplatná, resp. k prokázání svých tvrzení žádné důkazní prostředky nenavrhl. Ani v písemnostech poskytnutých správci daně Policií ČR nebyly obsaženy žádné důkazní prostředky osvědčující absolutní neplatnost kupní smlouvy. Z úředních záznamů pořízených správcem daně o telefonických hovorech s žalobcem vyplývá, že žalobci bylo opakovaně sděleno, že ani na základě výsledků vyšetřování Policie ČR zjevně nebude osvědčena neplatnost dané kupní smlouvy, tudíž je nezbytné, aby žalobce inicioval u příslušného soudu občanskoprávní řízení žalobou na určení neplatnosti kupní smlouvy, což však neučinil.

[11] Jestliže žalobce namítá absolutní neplatnost kupní smlouvy, přičemž tato absolutní neplatnost nevyplývá z důkazních prostředků předložených žalobcem, nebyl stěžovatel povinen aktivně vyhledávat zcela nové důkazní prostředky a provádět rozsáhlé dokazování za účelem prokázání žalobcem tvrzené neplatnosti kupní smlouvy. Povinnost správních orgánů přihlížet k absolutní neplatnosti právních úkonů z úřední povinnosti je třeba interpretovat tak, že správce daně je povinen osvědčit absolutní neplatnost právního úkonu, jestliže tato nepochybně vyplývá z předložených či navržených důkazních

prostředků, tj. nejde o bezbřehou povinnost správce daně po takovýchto důkazních prostředcích rozsáhle pátrat z vlastní iniciativy.

[12] Krajský soud učinil chybný závěr o rozložení důkazní povinnosti a důkazního břemene v daném daňovém řízení. Jestliže krajský soud příkladmo uvádí, že správní orgány měly vyslechnout další účastníky smluv, připadá v daném případě v úvahu pouze jeden další účastník předmětné smlouvy, jehož jméno i další identifikační údaje byly pro žalobce jednoduše zjistitelné, je stěžovatel přesvědčen o tom, že ani specifické okolnosti tohoto případu nebránily, aby účastník řízení danou osobu jako svědka označil a jeho výslech navrhl. Důkaz listinou – vyjádřením notářky - žalobce navrhl až v soudním řízení a evidentně se nejedná o důkaz, který by si nemohl obstarat dříve a správci daně předložit v rámci daňového řízení.

[13] Krajský soud rovněž nepřípadně podepřel svoji úvahu o tom, že správce daně měl shromažďovat důkazy za účelem případného vyvrácení tvrzení účastníka řízení, tím, že žalobce neměl možnost vyjádřit se k hodnocení provedených důkazů ze strany finančního úřadu. Tuto možnost totiž žalobce neměl, neboť se o ni sám připravil vlastní pasivitou, když na výzvu správce daně nepodal daňové přiznání, a to ani v nulové výši. Svá tvrzení navíc do jisté míry znevěrohodňuje sám účastník řízení, který před správcem daně setrvale uvádí, že mu doklady byly ukradeny, avšak dotazy na Policii České republiky bylo zjištěno, že nahlášena byla ztráta dokladů. Stěžovatel uzavřel, že krajský soud svými závěry o povinnosti správce daně vyhledávat důkazy za účelem zjištění skutkového stavu nepřípustně přenáší důkazní břemeno na správce daně.

[14] Žalobce ve svém vyjádření zopakoval, že nikdy neuzavřel žádnou kupní smlouvu na předmětné nemovitosti a pokud je tato smlouva vedena v evidenci katastru nemovitostí s jeho údaji, jedná se o smlouvu absolutně neplatnou, jelikož není projevem jeho vůle. Na žalobce proto nemůže být přenášena povinnost platit daň z převodu nemovitostí, když z jeho strany nedošlo k žádnému právnímu jednání, které by tuto povinnost zakládalo. Došlo k neoprávněnému užití osobních údajů žalobce. Není pravdou, že by žalobce byl ve věci liknavý, neboť jakmile obdržel výzvu správce daně, ihned jej telefonicky kontaktoval a situaci mu vysvětlil. Zároveň navštívil katastr nemovitostí a požádal vyšetřovatele, aby o stavu věci informoval správce daně úřední cestou. Správce daně však zajímal pouze stav v katastru nemovitostí a k žádným jiným skutečnostem nepřihlédl, přestože mu byly známy ze spisů Policie České republiky. V průběhu vyšetřování bylo i důvodné podezření, že došlo ke zneužití razítka notářky, která měla podpisy účastníků ověřit. Tato skutečnost se následně prokázala. Žalobce nevidí důvod k tomu, aby inicioval u příslušného soudu občanskoprávní řízení a bezdůvodně vynakládal finanční prostředky, když věc byla řešena v trestním řízení. Tvrzení žalobce o absolutní neplatnosti kupních smluv je patrné ze spisu policie, z údajů odcizeného osobního dokladu v době podpisu kupní smlouvy již neplatného, a z prohlášení notářky JUDr. Evy Nohejlové, která potvrdila zfalšování ověřovací doložky. Pokud by bylo stěžovateli vyhověno, stát by parazitoval na osobě, která je obětí trestné činnosti, namísto toho, aby ji chránil, což je nepřijatelné.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[16] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná především o posouzení, zda byl žalobce povinen k úhradě daně z převodu nemovitostí, s čímž bezprostředně souvisí posouzení platnosti kupní smlouvy, na základě které mělo k převodu nemovitostí dojít.

[17] K argumentaci stěžovatele, že uskutečnění převodu nemovitostí dokládá uzavřená kupní smlouva, která byla vložena do katastru nemovitostí a výpis z katastru nemovitostí, Nejvyšší správní soud uvádí, že v běžných a standardních případech kupní smlouva a výpis z katastru nemovitostí skutečně postačují k učinění závěru, že k převodu nemovitosti mezi smluvními stranami došlo. V posuzované věci se však o standardní případ nejedná, neboť žalobce tvrdí, že žádnou smlouvu o převodu nemovitostí nepodepsal, vlastníkem předmětných nemovitostí vůbec nebyl, vlastnictví k nim nepřevedl, o převodu vlastnictví vůbec nevěděl a neučinil v tomto směru žádné právní jednání. Toto tvrzení navíc žalobce podložil důkazy, které jím předestřené verzi skutkových okolností nasvědčují.

[18] S ohledem na tato tvrzení žalobce měl stěžovatel postupovat při posouzení toho, zda k převodu nemovitostí skutečně na základě předmětné kupní smlouvy došlo, obzvláště pečlivě. Tato otázka je rozhodující pro správné posouzení věci, neboť žalobce je povinen platit daň z převodu nemovitostí pouze tehdy, pokud skutečně vlastnické právo k předmětným nemovitostem převedl na jinou osobu. Jak již příléhavě s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004 - 50, konstatoval krajský soud, posouzení absolutní neplatnosti kupní smlouvy, která je podkladem pro vznik povinnosti hradit daň z převodu nemovitostí, je předběžnou otázkou, kterou si mohou (musí) finanční orgány posoudit samy v souladu s § 99 odst. 1 daňového řádu. Stěžovateli proto nic nebránilo, aby se otázkou platnosti smluv zabýval. Tento závěr krajského soudu ostatně stěžovatel v kasační stížnosti ani nijak nerozporoval. K poukazu stěžovatele na zásadu materiální publicity zakotvenou v § 980 odst. 2 občanského zákoníku Nejvyšší správní soud uvádí, že soulad stavu zapsaného v katastru nemovitostí se skutečným stavem představuje vyvratitelnou domněnku. Odstranění nesouladu zapsaného stavu se stavem skutečným se může osoba, jejíž věcné právo tím je dotčeno, domáhat podle § 985 občanského zákoníku.

[19] Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že správní orgány nepřehlédly tvrzení žalobce, že k převodu nemovitostí došlo na základě zneužití jeho osobních dokladů a vyvinuly v návaznosti na toto tvrzení žalobce značné úsilí ke zjištění rozhodných skutečností a posouzení daňové povinnosti žalobce s ohledem na potenciální neplatnost kupní smlouvy. Z obsahu rozhodnutí stěžovatele však je patrné, že stěžovatel při posouzení věci vycházel z toho, že smlouva má veškeré obligatorní náležitosti a došlo na základě ní k vkladu do katastru nemovitostí. Ve vztahu k tvrzení žalobce o neplatnosti předmětných smluv

stěžovatel pouze uvedl, že si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin nebo jiný delikt, poukázal na skutečnost, že úkony v trestním řízení stále probíhají a uzavřel, že za daného stavu si správce daně nemůže učinit úsudek o platnosti předmětné kupní smlouvy. Z výše uvedeného je zřejmé, že stěžovatel z obsahu kupní smlouvy při posouzení věci vycházel s tím, že v ní neshledal formální nedostatky a otázkou její platnosti se nezabýval. V podstatě tak pominul tvrzení žalobce, že smlouvy jsou absolutně neplatné. Rozhodně tak nelze souhlasit se závěrem stěžovatele, že správní orgány vyvinuly značné úsilí ve vztahu k posouzení neplatnosti kupní smlouvy.

[20] Kupní smlouva, kterou měl žalobce údajně nabýt předmětné nemovitosti od prodávajícího J. Š. za částku celkem 10.149.310 Kč, byla uzavřena dne 25. 11. 2011 a právní účinky vkladu z této smlouvy vznikly ke dni 30. 11. 2011. Kupní smlouva, na základě které měl žalobce předmětné nemovitosti prodat kupujícímu P. N. za částku celkem 1 500 000 Kč, byla uzavřena dne 25. 1. 2012 a právní účinky vkladu z této smlouvy vznikly ke dni 26. 1. 2012. Kromě výše uvedených listinných důkazů měl správní orgán dále k dispozici úřední záznam Policie České republiky ze dne 7. 5. 2012, č. j. KRPS-96594-13/TČ-2012-010081-ODKL, v němž žalobce uvedl, že žádného ze smluvních partnerů nezná, žádnou z kupních smluv nepodepsal a nikdy nebyl ověřovat svůj podpis u notářky JUDr. Nohejlové v Praze. S tímto tvrzením žalobce koresponduje přípis uvedené notářky ze dne 17. 8. 2017, předložený v řízení před krajským soudem, v němž uvádí k oběma kupním smlouvám, že ověření není provedeno způsobem praktikovaným v její notářské kanceláři, text doložky vykazuje závažné vady a nesouhlasí ani způsob uvedení čísla položky ověřovací knihy, a uzavírá, že doložka se jménem a funkcí notářské tajemnice, jakož i úřední razítko notářky, byly v případě obou smluv zneužity k podvodnému jednání.

[21] Z výše uvedených kupních smluv, které měly správní orgány k dispozici, je dále zřejmé, že žalobce by v průběhu necelých dvou měsíců na koupi a následném prodeji nemovitostí na základě těchto smluv tratil 8.649.310 Kč. Jen těžko lze na takovéto transakci najít pro žalobce nějaký ekonomický smysl. Dále je třeba zmínit, že podpisy žalobce na kupních smlouvách se naprosto zásadním způsobem liší od jeho podpisu na plné moci udělené jeho zástupci ve správním a posléze soudním řízení. Poukaz stěžovatele na skutečnost, že smlouvy jsou opatřeny ověřovací doložkou s razítkem JUDr. Evy Nohejlové, notářky, vyvrací přípis této notářky, v němž uvádí, že došlo k podvodnému jednání. Kupní smlouvy sice mají zdánlivě všechny formální náležitosti a samy o sobě tak nevykazují žádné pochybnosti o tom, že jsou způsobilými nabývacími tituly, jak na to poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti. Všechny výše uvedené skutečnosti ovšem s vysokou pravděpodobností svědčí o opaku a zároveň o pravdivosti tvrzení žalobce, že žádnou smlouvu o převodu nemovitostí nepodepsal, a tudíž jsou předmětné kupní smlouvy absolutně neplatné.

[22] Účelem daňového řádu je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). 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.*

[23] Stěžovateli lze tedy přisvědčit v tom, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Daňové řízení je specifické v tom, že skutkovým základem v něm je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt tak má povinnost daň přiznat a doložit svá tvrzení týkající se tvrzené daňové povinnosti. Zároveň však platí, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně tedy zodpovídá za správný výsledek daňového řízení. Jak výstižně konstatuje odborná literatura: *„rozdělení důkazního břemene daňového subjektu a důkazní povinnosti správce daně vyplývá z jeho postavení při správě daní; správce nemůže rezignovat na své povinnosti ani při důkazní pasivitě daňového subjektu či jím záměrně uváděných nesprávných údajů. Povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně tak na jedné straně přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval 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. Neznamená to tedy, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou.“* (Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář.* Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 92 odst. 2).

[24] Žalobce v průběhu správního řízení neustále tvrdil, že mu byl odcizen občanský průkaz, kupní smlouvy nepodepsal, vše bylo zfalšováno, včetně jeho podpisů na smlouvách a vše řeší Policie České republiky. Kromě záznamů Policie České republiky, v nichž jsou tato jeho tvrzení uvedena, v tomto směru nepředložil další důkazní prostředky. Učinil tak až v průběhu soudního řízení, v němž předložil výše již zmíněný přípis notářky JUDr. Nohejlové. Žalobci tedy lze vytknout, že v rámci daňového řízení poněkud zanedbal svoji důkazní povinnost, jak na to poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti. Toto pochybení žalobce však nezbavilo správní orgány povinnosti dbát na co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Zároveň je třeba uvést, že přístup žalobce k věci nebyl naprosto pasivní, žalobce aktivně uváděl tvrzení na svou obranu, se správními orgány opakovaně komunikoval. S ohledem na specifické okolnosti případu, kdy věc byla vyšetřována Policií České republiky, se Nejvyššímu správnímu soudu jako pochopitelné jeví, že žalobci se jeho aktivita v průběhu správního řízení mohla zdát dostatečná.

[25] K poukazu stěžovatele na skutečnost, že žalobce navzdory vyrozumění správce daně neinicioval u příslušného soudu občanskoprávní řízení žalobou na určení neplatnosti kupní smlouvy, Nejvyšší správní soud uvádí, že žalobce tuto možnost měl, pokud se však rozhodl své úsilí tímto směrem nezaměřit, nejedná se ve vztahu k posuzované věci o jeho pochybení. To platí tím spíše, že otázkou neplatnosti kupní smlouvy se v posuzované věci jakožto předběžnou otázkou mohly a měly zabývat správní orgány, což však neučinily. Na tomto závěru nic nemění ani poukaz stěžovatele na skutečnost, že ani v písemnostech poskytnutých správci daně Policií ČR nebyly obsaženy žádné důkazy osvědčující absolutní neplatnost kupní smlouvy. Nejvyšší správní soud má stejně jako krajský soud za to, že stěžovatel pochybil, když pouze poukázal na existenci trestního řízení a nezabýval se tím,

pro jaký skutek, či proti jaké osobě je vedeno. Také tyto skutečnosti přitom mohou mít ve spojení s dalšími důkazy vliv na posouzení otázky neplatnosti předmětných kupních smluv.

[26] K námitce stěžovatele, že absolutní neplatnost kupních smluv nevyplývá z důkazních prostředků předložených žalobcem, Nejvyšší správní soud v prvé řadě konstatuje, že tyto úvahy se měly nacházet již v rozhodnutí stěžovatele, nikoli až v kasační stížnosti. Žalobce sice v průběhu správního řízení vskutku nepředložil důkazy svědčící o neplatnosti předmětných kupních smluv, tvrzení žalobce v tomto smyslu však byla natolik konkrétní, že měla vést správní orgány k tomu, aby se otázkou neplatnosti smluv zabývaly a náležitě v tomto směru vyhodnotily listinné důkazy, které měly k dispozici, popř. provedly další dokazování na základě vlastní úvahy. Pokud tak stěžovatel neučinil a pouze formálně vycházel z obsahu předmětných kupních smluv a katastru nemovitostí a zmínil probíhající trestní řízení, přičemž dokonce v odůvodnění rozhodnutí konstatoval, že si nemůže učinit úsudek o platnosti předmětné kupní smlouvy, porušil svou povinnost dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Stěžovateli lze přisvědčit potud, že povinnost správních orgánů přihlížet z úřední povinnosti k absolutní neplatnosti právních úkonů není bezbřehá, v posuzované věci však stěžovatel v tomto směru zásadním způsobem pochybil, když se otázkou platnosti smluv navzdory konkrétním tvrzením žalobce nezabýval.

[27] Stěžovatel se tudíž řádně nevypořádal s otázkou platnosti kupních smluv, která je klíčová pro správné posouzení věci, neboť jak již bylo uvedeno výše, žalobce je povinen platit daň z převodu nemovitostí pouze tehdy, pokud by skutečně vlastnické právo k daným nemovitostem převedl na jinou osobu. Stěžovatel byl povinen se s tvrzeními žalobce vypořádat a podle § 92 odst. 2 daňového řádu vyvinout v návaznosti na tvrzení žalobce úsilí, aby řádně zjistil skutkový stav věci tak, aby byla daň správně zjištěna a stanovena. Za situace, kdy se stěžovatel platností předmětných kupních smluv nezabýval a nevyhodnotil v tomto směru důkazy, které měl k dispozici, neobstojí ani námitka stěžovatele, že absolutní neplatnost inkriminované kupní smlouvy nebyla důkazními prostředky osvědčena.

[28] Důvodnou Nejvyšší správní soud neshledal ani námitku stěžovatele, že krajský soud učinil chybný závěr o rozložení důkazní povinnosti a důkazního břemene v daném daňovém řízení a svými závěry o povinnosti správce daně vyhledávat důkazy za účelem zjištění skutkového stavu nepřípustně přenáší důkazní břemeno na správce daně. Krajský soud totiž na základě relevantní právní úpravy správně popsal, jakým způsobem je v daňovém řízení obecně rozloženo důkazní břemeno, poté zohlednil konkrétní a vskutku specifické okolnosti tohoto případu a řádně zdůvodnil svůj závěr o tom, že tvrzení žalobce měla vést žalovaného k dalšímu dokazování. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému plně ztotožňuje. Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že krajský soud postupoval správně, pokud se zaměřil na podstatu věci a v souvislostech hodnotil skutečnosti, které vyšly v dosavadním řízení najevo, na rozdíl od stěžovatele, který se věcí zabýval pouze formálně.

[29] Pokud žalobce ve správním řízení nenavrhl výslech dalšího účastníka kupní smlouvy jako svědka a nepředložil vyjádření notářky, nepředstavuje to sice z jeho strany

vhodný postup, zároveň to však neznamená, že by tyto důkazy nemohl na základě vlastní úvahy provést stěžovatel. Stěžovatel se měl tvrzeními žalobce věcně zabývat a v rámci své povinnosti co nejúplněji zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně provést v tomto směru náležité dokazování, např. právě těmito důkazy. Skutečnost, že žalobce ve správním řízení uvedl, že mu doklady byly ukradeny, zatímco na Policii České republiky uvedl, že doklady ztratil, podle Nejvyššího správního soudu nesnižuje věrohodnost jeho tvrzení, jelikož jeho podstata spočívá v tom, že došlo k zneužití jeho osobních údajů při podpisu předmětných smluv. V tomto ohledu tedy není podstatný způsob, jakým žalobce o svůj doklad totožnosti přišel.

[30] Úvahu krajského soudu, že žalobce neměl možnost vyjádřit se k hodnocení provedených důkazů ze strany správních orgánů, nelze chápat jako výtku v tom směru, že by správní orgány v tomto směru pochybily. V posuzované věci byla stanovena daň podle pomůcek, a neproběhlo tedy ani dokazování, v rámci něhož by se žalobce mohl k provedeným důkazům vyjádřit. Krajský soud však správně uvedl, že v takovém případě jsou správní orgány povinny postupovat obezřetně a zohlednit i z vlastní iniciativy okolnosti svědčící ve prospěch daňového subjektu, které v řízení vyšly najevo.

[31] Celkově tedy Nejvyšší správní soud přisvědčil závěru krajského soudu, který uložil stěžovateli, aby se opětovně zabýval otázkou vzniku daňové povinnosti žalobce, resp. neplatností dané kupní smlouvy, a to v návaznosti na tvrzení žalobce a řádně provedené další dokazování, přičemž stěžovatel zohlední i důkazy provedené krajským soudem. Stěžovatel rovněž vezme v úvahu zprávu Policie České republiky ze dne 30. 11. 2017, č. j. KRPS-96594-505/TČ-2012-011181, z níž vyplývá, že obvinění v předmětném trestním řízení jsou účastníci kupních smluv, kterými žalobce údajně koupil a prodal předmětné nemovitosti, a že v šetřené věci byla proti těmto osobám podána státním zástupcem obžaloba.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[32] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[33] O nákladech pak Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesně úspěšný žalobce má právo na náhradu odměny právního zástupce za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) podle § 11 odst. 1 písm. d) a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve výši 3.100 Kč, a náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky). Celkem tedy zástupci žalobce náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 3.400 Kč. Nejvyšší správní soud ověřil, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto se odměna za zastupování zvyšuje o tuto daň ve výši 21%, tedy o 714 Kč. Celkově tedy je stěžovatel povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti 4.114 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám jeho právního zástupce.

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. ledna 2018

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu