



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNE REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **ŠŤASTNÝ, spol. s r. o. v likvidaci**, se sídlem Litvínovice 32, České Budějovice, zastoupeného JUDr. Ing. Pavlem Novákem, Ph.D., advokátem se sídlem Komunardů 36, Praha 7, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2006, čj. 450/140/2006, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 7. 2006, čj. 10 Ca 80/2006 - 107,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 2. 3. 2006, čj. 450/140/2006, žalovaný zamítl žádost žalobce o prominutí daně z převodu nemovitostí podle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani“), podanou z důvodu odstoupení od smlouvy.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 26. 7. 2006, čj. 10 Ca 80/2006 - 107, zamítl. Žalovaný podle krajského soudu při posouzení skutkových okolností správně vycházel z § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a zkoumal, zda skutečně došlo k odstoupení od smlouvy. Důvodem pro odstoupení od smlouvy totiž mělo být neuhrazení části kupní ceny za převod vlastnického práva k nemovitosti, ale jediný jednatelem žalobce uvedl do protokolu o ústním jednání, jehož předmětem bylo projednání daňových nedoplatků (mj. na dani z převodu nemovitostí), že z titulu kupní smlouvy o převodu

vlastnického práva k předmětné nemovitosti převzal od kupujícího celou sjednanou kupní cenu ve výši 500 000 Kč. V době odstoupení od smlouvy již vlastnila předmětnou nemovitost třetí osoba, proto nepřicházelo v úvahu ani vrácení vzájemného plnění ve smyslu § 457 občanského zákoníku, jakkoliv byl tento způsob vzájemného vyrovnání závazků v odstoupení od smlouvy ze dne 15. 9. 2005 deklarován. Žalovaný proto správně posoudil odstoupení od smlouvy jako simulovaný právní úkon (§ 2 odst. 7 daňového řádu).

Krajský soud dále konstatoval, že právo na vrácení zaplacené daně z převodu nemovitosti (§ 25 odst. 3 zákona o dani) vzniká daňovému subjektu (nebo daňovému ručiteli) pouze tehdy, dojde-li k úplatnému převodu nemovitosti, jehož právní účinky pominuly v důsledku platného odstoupení od smlouvy a do katastru nemovitostí bylo zapsáno vlastnické právo ve prospěch původního vlastníka. Existují-li pochybnosti o odstoupení od smlouvy, musí si správce daně posoudit jako předběžnou otázku (§ 28 daňového řádu), zda k němu skutečně došlo. V této souvislosti krajský soud odkázal i na předchozí judikaturu Nejvyššího správního soudu.

Žalobce navrhl výslech svědků k důvodům plnění podle kupní smlouvy, resp. k důvodům odstoupení od smlouvy, ale krajský soud uzavřel, že s ohledem na posouzení odstoupení od smlouvy jako simulovaného právního úkonu by byly tyto výslechy nadbytečné.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávné posouzení právní otázky soudem, § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení před správním orgánem, a § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

Namítl, že krajský soud nesprávně posoudil otázku vzniku povinnosti správce daně prominout daň z převodu nemovitostí v případě odstoupení od kupní smlouvy, byla-li nemovitost v mezidobí převedena na třetí osobu. Kupní cena prodávaných nemovitostí navíc nebyla uhrazena způsobem uvedeným v kupní smlouvě. Kupující uhradil na účet správce daně pouze část kupní ceny, odpovídající dani z převodu nemovitostí ve výši 412 510 Kč. Zbývající část kupní ceny ve výši 87 490 Kč nebyla kupujícím zaplacená, proto stěžovatel odstoupil od smlouvy. Odstoupení od smlouvy pro nezaplacení kupní ceny je přitom možné i v případě, že kupující již převedl nemovitost na třetí osobu. Katastrální úřad pak ve vkladovém řízení podle zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o zápisech věcných práv“), nezkontroluje platnost odstoupení od smlouvy. Odstoupením od smlouvy se smlouva od počátku ruší (§ 48 občanského zákoníku), tímto úkonem zanikají účinky převodu nemovitosti na nabyvatele a obnovuje se původní stav. Následný zápis vlastnického práva do katastru nemovitostí o této skutečnosti se provádí záznamem (§ 7 odst. 1 zákona o zápisech věcných práv k nemovitostem). Tento závěr platí i v případě, že nabyvatel převedl před tím, než došlo k odstoupení od smlouvy, nemovitost na další osobu. Navíc je odstoupení od smlouvy právním titulem zakládajícím změnu v osobě vlastníka nemovitosti bez ohledu na to, jak na návrh této změny reaguje katastrální úřad. Právní názor, že pouze v případě opětovného zápisu vlastnického práva původního vlastníka do katastru nemovitostí lze zaplacenou daň vrátit, nemá podle stěžovatele opodstatnění.

Dále stěžovatel zpochybnil závěr krajského soudu o možnosti správce daně posoudit samostatně platnost odstoupení od smlouvy jako předběžnou otázku ve smyslu § 28 daňového řádu. Žalovaný byl podle § 25 odst. 3 písm. a) zákona o dani povinen prominout daň z převodu nemovitostí bez dalšího jen na základě prokázaného odstoupení od smlouvy. Žalovanému nepřísluší zkoumat následky odstoupení od smlouvy spočívající ve vzniku povinnosti smluvních stran k vrácení plnění poskytnutého smluvními stranami. Otázka, jaká plnění si smluvní strany na základě odstoupení od smlouvy vrátí, není relevantní skutečností pro daňové řízení.

Stěžovatel rovněž namítl, že žalovaný nezjistil dostatečně skutkový stav. Byl-li žalovanému znám způsob, jakým měla být kupní cena uhrazena, muselo mu být také známo, že se tak nemohlo stát poskytnutím peněžních prostředků na účet společnosti Rybolov CB spol. s r. o. Splatnost kupní ceny byla dohodnuta ve dvou splátkách – první ve výši odpovídající

výši daně z převodu nemovitosti na účet stěžovatele nebo příslušného finančního úřadu, druhá na účet věřitele pohledávky zajištěné zástavním právem váznoucím na prodávané nemovitosti. Kupující uhradil část kupní ceny na účet správce daně, zbývající část kupní ceny ve výši 87 490 Kč však nezaplatil vůbec. Stěžovatel v průběhu řízení před krajským soudem namítl, že s ohledem na obsah kupní smlouvy se nelze spokojit s prohlášením jednatele stěžovatele, že obdržel úhradu kupní ceny pro stěžovatele na účet společnosti Rybolov CB spol. s r. o. Skutečnost, že na účet společnosti Rybolov CB spol. s r. o. byla připsána částka 500 000 Kč nemá žádnou souvislost s kupní smlouvou o prodeji nemovitosti. Ani v případě, že by tuto částku poukázal na účet společnosti Rybolov CB spol. s r. o. kupující, není možno tuto platbu považovat za splátku kupní ceny, neboť společnost Rybolov CB spol. s r. o. nikdy nebyla v postavení zástavního věřitele ani nebyla účastníkem kupní smlouvy. Žalovaný tedy postupoval v rozporu s § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť nezjistil co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně.

Stěžovatel vytkl krajskému soudu rovněž to, že se nezabýval jeho námitkami uplatněnými v replice k vyjádření žalovaného, kterými žalovaný zpochybnil údaje o převzetí kupní ceny jednatelem stěžovatele. Podle krajského soudu byly tyto námitky uplatněny až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Stěžovatel tvrdí, že mu krajský soud tímto závěrem znemožnil vyvrátit nesprávný právní názor, podle něž bylo odstoupení od smlouvy simulovaným právním úkonem. Stěžovatel přitom uplatnil již v žalobě námitky zpochybňující tvrzení jeho jednatele o přijetí části kupní ceny a v replice k vyjádření žalovaného je pouze upřesnil.

Konečně stěžovatel namítl, že je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné, protože se soud nedůvodně odmítl zabývat námitkou nedostatečného zjištění skutkového stavu správcem daně a odmítl provedení navrhovaných důkazů výslechy svědků.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že důvodem pro posouzení předmětného právního úkonu ve světle § 2 odst. 7 daňového řádu nebylo pouze to, že stěžovatel nemohl v době odstoupení od smlouvy s nemovitostí právně nakládat. Žalovaný přihlédl i k vyjádření jednatele stěžovatele o zaplacení kupní ceny, ze kterého vyplývá, že plnění z kupní smlouvy bylo poskytnuto řádně a včas.

V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel zpochybnil věrohodnost výpovědi svého jednatele. Uvedl, že Martin Šťastný nebyl seznámen se způsobem úhrady kupní ceny podle kupní smlouvy. Správce daně se spokojil s jeho tvrzením, že za prodej nemovitostí převzal na účet společnosti Rybolov CB spol. s r. o. částku 500 000 Kč, aniž by přihlédl k tomu, že Martin Šťastný se ve skutečnosti obchodního vedení neúčastní (to zajišťuje jeho otec P. Š.). Vzhledem k tomu, že v době, kdy měla být stěžovateli zaplacena kupní cena za prodej nemovitosti, byla společnosti Rybolov CB spol. s r. o. zaplacena částka 500 000 Kč, jednatel stěžovatele se s ohledem na shodnou výši částky domníval, že se jednalo o plnění z kupní smlouvy o prodeji nemovitostí. Toto plnění však nepředstavovalo platbu kupní ceny podle kupní smlouvy o prodeji nemovitostí a s plněním vzájemných závazků účastníků kupní smlouvy nikterak nesouviselo.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Finanční ředitelství promíne na žádost daňového subjektu daň z převodu nemovitostí nebo daň darovací v případech odstoupení od smlouvy nebo vrácení daru pro vady, pokud k němu dojde ve lhůtě dvou let ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru

nemovitostí a daňový subjekt požádá o prominutí daně ve lhůtě dvou let ode dne, kdy tato skutečnost nastane [§ 25 odst. 3 písm. a) zákona o dani]. Předpokladem pro prominutí daně podle tohoto ustanovení je tedy odstoupení od smlouvy ve lhůtě dvou let od dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí a podání žádosti o prominutí daně ve stejné lhůtě u finančního ředitelství. Stěžovatel obě podmínky formálně splnil, zpochybněnou otázkou je však posouzení stěžovatelem tvrzeného odstoupení od smlouvy.

Odstoupení od smlouvy upravuje občanský zákoník ve svém § 48. Podle tohoto ustanovení může účastník od smlouvy odstoupit, jestliže je to v zákoně stanoveno nebo účastníky dohodnuto. Nestanoví-li právní předpis nebo dohoda účastníků jiné právní následky, smlouva se v důsledku odstoupení ruší od počátku (*ex tunc*), a účastníci jsou podle § 457 občanského zákoníku povinni vrátit si vzájemně poskytnutá plnění.

Stěžovateli nelze přisvědčit v názoru, že odstoupení od smlouvy je právním titulem zakládajícím změnu v osobě vlastníka bez dalšího. Právní vztah mezi smluvními stranami se může v případě odstoupení od smlouvy projevit pouze mezi těmito stranami a nemá vliv na právní postavení třetí osoby, která mezitím v dobré víře platně nabyla vlastnické právo k nemovitosti (srov. nález Ústavního soudu ze dne 29. 11. 2007, sp. zn. II. ÚS 1747/07, <http://nalus.usoud.cz>). Žalovaný a po něm i krajský soud oprávněně vycházeli z toho, že závazky vyplývající z předmětné kupní smlouvy měly být smluvními stranami vzájemně vyrovnány, což nebylo fakticky možné vzhledem k tomu, že vlastnické právo k převáděné nemovitosti již bylo převedeno na třetí osobu. Stěžovatel jiný způsob vzájemného vyrovnání netvrdil, proto žalovaný a po něm i krajský soud měli oprávněně důvodné pochybnosti o deklarovaném právním úkonu odstoupení od smlouvy.

Podle § 2 odst. 3 daňového řádu je správce daně oprávněn posoudit důkazy podle své úvahy. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu pak žalovaného opravňuje brát při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení v úvahu skutečný obsah právního úkonu, popř. jiné skutečnosti, které jsou rozhodné pro správné stanovení či vybrání daně, pokud je tento stav zastřen stavem formálně právním a liší se od něho. Správci daně nelze vytýkat, zaměřili-li se v daňovém řízení na to, zda právní úkon nesměruje k obcházení zákona (*in fraudem legis*).

Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na základní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Daňový subjekt je v tomto smyslu odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou prokazovat jeho tvrzení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS; rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, č. 94/2004 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2007, čj. 8 Afs 99/2005 - 81, www.nssoud.cz). Je-li zpochybněn určitý úkon, lze vznést požadavek směřující k prokázání jeho faktického uskutečnění (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, <http://nalus.usoud.cz>), např. k důkazu existence vzájemného vyrovnání plnění z kupní smlouvy. Vznikly-li tedy žalovanému pochybnosti o naplnění právního úkonu odstoupení od kupní smlouvy, bylo na stěžovateli, aby své tvrzení prokázal. Důkaz listinou nemusí nutně prokazovat skutečné naplnění právního úkonu, listina označená jako „odstoupení od kupní smlouvy o prodeji nemovitostí“ sama o sobě neprokazuje faktickou realizaci deklarovaného právního úkonu. Oprávněné pochybnosti o reálném uskutečnění vzájemného vyrovnání závazků ze zrušené kupní smlouvy nadto umocňuje i skutečnost, že v posuzované věci mohl zaniknout splněním již závazek z předmětné kupní smlouvy, neboť podle prohlášení jediného jednatele stěžovatele byla celá kupní cena ve výši 500 000 Kč zaplacená a na kupujícího bylo převedeno vlastnické právo k převáděné nemovitosti.

Neobstojí ani námitka, podle níž správce daně nemá možnost samostatně posoudit právní úkon odstoupení od smlouvy jako předběžnou otázku podle § 28 daňového řádu. Předběžnou otázkou je taková otázka, jejíž řešení nepřísluší orgánu, který ve věci rozhoduje, ale o které je nutno si učinit úsudek, aby ve věci mohlo být rozhodnuto (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, čj. 2 Afs 94/2004 - 50, č. 979/2006 Sb. NSS). Vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán (§ 28 odst. 1 daňového řádu). Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek sám nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení. Žalovaný posuzoval nárok stěžovatele na prominutí daně za situace, kdy právní stav deklarovaný stěžovatelem neodpovídal stavu zápisu v katastru nemovitostí. Řádné odstoupení od smlouvy je jednou z podmínek pro prominutí daně z převodu nemovitostí podle § 25 odst. 3 zákona o dani, proto žalovaný nepochybil, když posuzoval platnost tohoto úkonu jako předběžnou otázku. Neřešil-li otázku platnosti odstoupení od smlouvy ve vkladovém, resp. záznamním řízení katastrální úřad, musel si otázku, zda došlo ke změně vlastnického práva posoudit žalovaný sám jako předběžnou otázku.

Stěžovatel navrhl k prokázání svých tvrzení výslech svědků - účastníků sporného právního úkonu. Krajský soud nepochybil, když tento návrh odmítl s tím, že na závěrech vyplývajících z právního posouzení odstoupení jako simulovaného právního úkonu nemohou nic změnit. Závěr krajského soudu byl dostatečně podložený a zejména za existence výpovědi jednatele stěžovatele se výslech dalších svědků jevil oprávněně nadbytečným. Rozsudek krajského soudu tedy v tomto ohledu netrpí vadou spočívající v nepřezkoumatelnosti [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v námitce, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s námitkami uplatněnými v replice na vyjádření žalovaného k žalobě. Stěžovatel v žalobě netvrdil, mimo obecně tvrzeného nedostatečně zjištěného skutkového stavu, jaké skutečnosti nebyly žalovaným zjištěny. Teprve v replice k vyjádření žalovaného stěžovatel zpochybnil převzetí kupní ceny jednatelem stěžovatele, aniž by ovšem odpovídající námitku uplatnil v žalobě nebo v zákonné lhůtě pro její rozšíření (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Krajský soud správně posoudil předmětnou žalobní námitku jako opožděnou a jeho rozsudek ani v tomto ohledu netrpí vadou spočívající v nepřezkoumatelnosti [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Kasační námitky zpochybňující převzetí kupní ceny Martinem Šťastným jsou jak shora uvedeno zopakováním námitek uplatněných v replice a z hlediska přezkumu kasačním soudem se jedná o nové důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož řízení má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Takový důvod kasační stížnosti je nepřipustný (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud připomíná, že v daňovém řízení je povinnost správních orgánů provádět dokazování stanovena odlišně, než je tomu v řízení vedeném podle správního řádu. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní, pokud jde o prokázání tvrzených skutečností, primárně daňový subjekt. Správce daně prokazuje ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem.

Stěžovatel dále namítl, že jeho jednatel Martin Šťastný učinil vůči správci daně prohlášení o relevantních skutečnostech, aniž by byl seznámen se způsobem úhrady kupní ceny podle kupní smlouvy. Toto tvrzení je ovšem v rozporu s obsahem spisů. Kupní smlouva o prodeji nemovitosti ze dne 5. 9. 2003 byla podepsána jednatelem společnosti Martinem Šťastným, stejně

jako Odstoupení od kupní smlouvy o prodeji nemovitosti ze dne 15. 9. 2005, jehož článek II. obsahuje plné znění kupní smlouvy, od níž je odstupováno. Nadto je nutno uvést, že za právnickou osobu (v případě stěžovatele společnost s ručením omezeným) vystupuje v právních vztazích statutární orgán - jednatel (§ 133 odst. 1 obchodního zákoníku) a toto zastoupení nelze od jednání právnické osoby pojmově oddělit. Jen obtížně lze tedy namítat, že jediný jednatel stěžovatele nebyl seznámen s transakcemi stěžovatele.

Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, žádné náklady podle obsahu spisu nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 31. března 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu